

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO



TESIS DOCTORAL

La fiscalidad de los espacios naturales protegidos

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Ángel Moreno Inocencio

DIRECTORA

Belén García Carretero

Madrid, 2017

LA FISCALIDAD DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

**Universidad Complutense de Madrid
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Financiero y Tributario**

TESIS DOCTORAL



ÁNGEL MORENO INOCENCIO

DIRECTORA DE TESIS

**DRA. D^a BELÉN GARCÍA CARRETERO
PROFESORA TITULAR ACREDITADA DE DERECHO
FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

2015

AGRADECIMIENTOS

Deseo agradecer a la profesora D^a Belén García Carretero el tiempo y la atención dedicados a la tutela de la presente tesis, en especial, sus aportaciones y sugerencias sin las que hubiera sido del todo imposible llevar a término este trabajo.

Por otro lado, quiero agradecer a mi familia, especialmente a mi mujer Marga y a mis padres, la paciencia y comprensión que han acompañado a la redacción de este texto. Sirvan estas breves líneas para dedicarles el escrito que a continuación se presenta, transmitiéndoles mi convencimiento de que el esfuerzo por ellos realizado –sin duda- habrá valido la pena.

RESUMEN

En nuestra opinión, la declaración de un espacio natural protegido, supone la constitución fáctica e involuntaria de una servidumbre de conservación a perpetuidad para el propietario del terreno afectado. En vista de esta realidad, el **objetivo** principal de la presente tesis será la realización de una propuesta factible y concreta de compensación tributaria del lucro cesante, para las explotaciones económicas en los espacios naturales protegidos. Unido a esto, es también objetivo de este trabajo, concienciar al legislador de que la puesta en marcha de una normativa de compensación del lucro cesante en dichos espacios, sólo será posible a través de una iniciativa estatal, clara, determinada y ejemplarizante, que marque el camino a las CCAA para la consecución del fin propuesto.

Para conseguir los objetivos anteriormente mencionados, hemos seguido una **metodología** basada en el análisis exhaustivo de todas las ayudas y subvenciones establecidas para los espacios naturales protegidos españoles, con objeto de determinar si la compensación del lucro cesante está asegurada por este sistema. También hemos estudiado la jurisprudencia del TS en relación con las “limitaciones singulares” a las explotaciones económicas en los ENP, para valorar lo que se dispone en estos casos sobre la compensación del lucro cesante.

Por otro lado, hemos analizado nuestro Derecho comparado, para extraer posibles ejemplos de la utilización de los incentivos fiscales como instrumento asegurador de la protección de la biodiversidad y su posibilidad de adaptación a la compensación objeto de este Tesis. Además, hemos analizado la práctica comunitaria en materia de ayudas de Estado, para despejar la incógnita de si la propuesta de un sistema de compensación tributaria del lucro cesante en los espacios naturales protegidos, es respetuoso con la práctica de la Comisión en esta materia.

Los **resultados** de nuestra investigación son claros al afirmar que el lucro cesante en los espacios naturales protegidos, no es compensado por el sistema de ayudas y subvenciones actual. Tampoco queda compensado por la normativa administrativa en relación a este tema, ni en base a la jurisprudencia

del TS. El motivo es que el propietario de una explotación económica afectada por la declaración del ENP, sólo poseerá un derecho compensatorio cuando se elimine totalmente la posibilidad de ejercer una determinada actividad (agrícola o ganadera), pero no cuando dicha actividad sufra una simple limitación en base a los instrumentos de planeamiento reguladores del ENP. En estos casos, la jurisprudencia entiende que no concursa indemnización alguna, al entenderse la restricción incluida en el título de propiedad.

En el plano del Derecho comparado, los resultados son bien distintos. La profusa legislación estatal y federal estadounidense y canadiense, nos ha señalado qué tipo de instrumentos funcionan realmente para la compensación objeto de esta Tesis, y cómo pueden ser articulados para poseer un efecto pleno a este respecto.

Por último, el resultado del análisis de las Decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado, nos permite legitimar el sistema de compensación tributaria que estamos analizando, considerándolo acorde con la legalidad comunitaria.

En base a estos resultados, surgen varias **conclusiones** que deseamos poner de manifiesto. En primer lugar, hemos apostado por la transposición al sistema español de los incentivos aplicados a la protección de la biodiversidad en EEUU y Canadá, basados -sobre todo- en la utilización del crédito fiscal. Dos serían los motivos para dicha transposición. El primero es que nuestra legislación ambiental procede del sistema anglosajón, de manera que parece razonable incluir en el sistema español, las disposiciones tributarias protectoras de la biodiversidad recogidas en el anglosajón.

En segundo lugar, el sistema estadounidense basa su propuesta incentivadora en privilegiar la donación de terrenos o la constitución de servidumbres de valor ecológico, a favor de entidades cualificadas de conservación. En base a esto, nos parece acertada la idea de transponer esta normativa al caso concreto de la compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos españoles. El motivo es que en ambos sistemas se produce la constitución de una servidumbre de conservación a perpetuidad. La única diferencia es que dicha servidumbre será voluntaria y segura desde el

punto de vista jurídico en el caso americano, mientras que en el sistema español, poseerá un carácter involuntario, fáctico y obligatorio, que afectará a los propietarios de explotaciones económicas en los espacios protegidos como consecuencia de la declaración de los mismos. Pensamos que este último hecho en nada afecta a nuestra argumentación a afectos compensatorios.

Para transponer al ordenamiento español el mencionado Derecho estadounidense, hemos apostado por establecer una deducción a tanto alzado sobre la cuota íntegra estatal del IRPF, que operaría como un crédito fiscal transferible similar al previsto en el art. 81 de esta Ley. Planteamos también otras medidas compensatorias en la normativa autonómica de este Impuesto.

Por otro lado, el estudio de la normativa tributaria de protección de la biodiversidad en países como Argentina o Costa Rica, nos ha llevado a proponer diferentes beneficios fiscales en los impuestos locales. Por ejemplo, somos partidarios de incluir desgravaciones en el IBI, el ICIO y el IVTM entre otros, basándonos en el carácter subjetivo de algunas exenciones y bonificaciones establecidas en ellos. Además, apoyamos medidas añadidas a las anteriores, como la utilización del denominado “céntimo sanitario” para financiar actuaciones de protección de la biodiversidad como ocurre en el caso Costa Rica.

Por último, nuestra argumentación de compensación tributaria del lucro cesante quedaría en entredicho, si no fuera coherente con lo dispuesto por la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado. En relación a esto, hemos encontrado una Decisión de este órgano comunitario, por la que se aprueba expresamente una ayuda prevista por el Estado irlandés para la compensación del lucro cesante en sus espacios naturales protegidos. Pensamos que esta argumentación, completa el argumento de compensación tributaria del lucro cesante en los ENP, objeto de la presente Tesis.

SUMMARY

The declaration of a protected area, is - in our opinion – the factual and involuntary establishment of a conservation easement in perpetuity of the owner of the affected land. In view of this reality, the main goal of this thesis is the realization of feasible and concrete proposals for compensation of lost profits tax, for economic operations in protected natural areas. It is also the aim of this work, to raise the consciousness of the legislator as the implementation of rules of compensation of lost profits in such spaces will only be possible through a clear, specific and exemplary State's initiative that will set the way forward so that the CCAA can achieve the intended purpose.

To achieve the above objectives, we followed a methodology based on a thorough analysis of all aid and subsidies established for Spanish protected natural areas, in order to determine whether compensation for loss of profit is assured by this system. We have also studied the jurisprudence of the TS in relation to the "unique constraints" on the ENP, to assess what is available in such cases regarding compensation to property owners affected.

On the other hand, we have analyzed our comparative law, to select possible examples of the use of tax incentives as valuable instruments to protect biodiversity and its ability to adapt to the compensation subject of this thesis. Furthermore, we have analyzed the European Community practice regarding State aid programs, to clarify the question of whether a proposed tax system compensation for loss of protected natural areas in profit, is respectful of the practice of the Commission in this matter.

The results of our research are clearly stating that the loss of protected natural areas in profits, is not offset by the current system of grants and subsidies. It is neither compensated by the administrative law articulated through the Expropriation Act. The reason is that the owner of a financial holding affected by a declaration of his property as ENP, possess only a countervailing duty when the declaration, fully eliminates the possibility of exercising a certain activity (agricultural or livestock) but not when such activity is simply limited by the instruments established by the ENP regulatory

planning. In these cases, the law understands that no compensation is required, as it is understood the restriction is included in the deed title.

In terms of comparative law, the results are very different. Extensive State and Federal US and Canadian law, show the kind of instruments that really work for compensation object of this thesis, and how they can be articulated to have full effect.

Finally, the result of the analysis of the Commission decisions on State aid, enables us to legitimize the system of tax compensation that we're currently analyzing, considering it in accordance with Community law.

Based on these results, there are several conclusions that we wish to highlight. First, we have opted for the transposition into Spanish system of incentives applied to the protection of biodiversity in the US and Canada, as these are based, above all in the use of the tax credit. There are two reasons for this transposition. The first is that our environmental legislation comes from the Anglo-Saxon system, so it seems reasonable to include the tax provisions protecting biodiversity features to the Spanish legislation.

Second, the US system bases its proposal on an incentive to promote the donation of land or easements of ecological value to conservation qualified entities. Based on this, it seems the right idea to transpose this legislation to the case of compensation for loss of earnings in the Spanish protected natural areas. The reason is that in both systems the establishment of a conservation easement in perpetuity occurs. The only difference is that in the American system, the easement is voluntary and safe from a legal point of view, while the Spanish system, and possess an involuntary, factual and mandatory condition that has a direct effect on the owners of economic operations in protected areas as soon their property the declaration as natural protected areas. We think this last fact does not have an effect to our compensatory argument.

To transpose into Spanish law the US aforementioned law, we have decided to establish a flat-rate deduction on state gross income tax that would work as a transferable tax credit similar to that provided in art. 81 of this Law.

We also propose other compensatory measures in the Spanish regional jurisprudence of this tax.

On the other hand, the study of the tax rules on protection of biodiversity in countries such as Argentina or Costa Rica, has led us to propose various tax benefits in local taxes. For example, we are in favor of including tax reliefs of deductions in the IBI, IVTM ICIO and among others, based on the subjective nature of some exemptions and subsidies allowed by them. We also support additional measures such as the use of so-called "health cent" to finance actions to protect biodiversity as in Costa Rica.

Finally, our argument for compensation of lost profits tax would be jeopardized if it was not consistent with the provisions of the European Commission's State aid. In this regard, we have found a decision made by this Community body, by which aid granted by the Irish State for compensation of lost profits in their protected areas is expressly approved. We therefore think that this argument, fulfils this thesis' argument of compensation for loss of profit tax in the ENP.

RESUMEN DE LA TESIS EN FORMATO TESEO

La declaración de un espacio natural protegido, supone la constitución fáctica e involuntaria de una servidumbre de conservación a perpetuidad para el propietario del terreno afectado por la misma. El análisis de los instrumentos administrativos propuestos para beneficiar económicamente a estos propietarios, indica que los mismos carecen de la efectividad compensatoria necesaria para contrarrestar los efectos de la declaración.

El Derecho comparado, especialmente el estadounidense, establece un elenco de beneficios e incentivos tributarios de protección de la biodiversidad articulados a través del crédito fiscal transmisible. En EEUU, podrán beneficiarse de dicho crédito, aquellos sujetos que donen un terreno con valores ambientales a una entidad cualificada de conservación, o cuando constituyan una servidumbre de conservación sobre el inmueble del que se es titular.

Para transponer a nuestro ordenamiento el mencionado Derecho estadounidense, apostamos, entre otros, por la inclusión del mencionado crédito, en los tributos estatales y autonómicos. En concreto, proponemos una deducción a tanto alzado sobre la cuota íntegra estatal del IRPF y el establecimiento del crédito fiscal en la cuota autonómica. En otro orden de cosas, el estudio de la normativa tributaria argentina, nos ha inspirado a la hora de proponer diferentes beneficios fiscales en los impuestos locales, especialmente en el IBI, el ICIO y el IVTM.

La compensación tributaria del lucro cesante debe ser respetuosa con lo señalado por la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado. A este respecto, traemos a colación una Decisión de este órgano comunitario, por la que se aprueba una ayuda específica prevista por el Estado irlandés para la compensación del lucro cesante en sus ENP.

Palabras clave: Espacio natural protegido, crédito fiscal, incentivos fiscales, compensación tributaria, ayudas de Estado.

THESIS SUMMARY IN TESEO FORMAT

The declaration of a protected area, is the factual and involuntary establishment of a conservation easement in perpetuity for the owner of the land affected by it. That said, the analysis of the proposed administrative instruments to economically benefit these owners lack the compensatory effectiveness necessary to counteract the effects of the declaration.

Comparative law, especially in the US, establishes a list of benefits and tax incentives to protect biodiversity articulated through a transmissible tax credit. In the US, those subjects who donate land for environmental values to a qualified conservation organization, or where they constitute a conservation easement on the property of which it owns, can benefit from this credit.

To transpose the mentioned US law to our legislation, among others, we propose the inclusion of the tax credit in question, in the state and regional taxes. Specifically, we propose a flat-rate deduction on state income tax total and the establishment of the tax credit in the autonomous quota. On a separate issue, the study of the Argentinian tax legislation has inspired us to propose various tax benefits in local taxes, especially in the IBI, IVTM and ICIO.

The compensation of lost profits tax must be done in accordance with the EU Commission points on State aid. In this regard, we bring a decision of this Community body, for which a specific aid provided by the Irish State for compensation of lost profits in their ENP is approved.

Keywords: Protected Natural Area, tax credit, tax incentives, tax relief, tax compensation, State aid.

ABREVIATURAS

AGE	Administración General del Estado	ERC	Esquerra Republicana de Catalunya
AJD	Impuesto de Actos Jurídicos Documentados	FJ	Fundamento jurídico
Art.	Artículo	GSD	General Services Department
BOA	Boletín Oficial de Aragón	IAE	Impuesto de Actividades Económicas
BOC	Boletín Oficial de Canarias	IBI	Impuesto de bienes inmuebles
BOCG	Boletín Oficial del Cortes Generales	Ibid	Igual /referencia anterior
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid	ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
BOCYL	Boletín Oficial de Castilla y León	ICV	Iniciativa per Catalunya-Verds
BOE	Boletín Oficial del Estado	IEF	Instituto de Estudios Fiscales
BOIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares	IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Naturaleza Urbana
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía	IP	Impuesto sobre el Patrimonio
BOPA	Boletín Oficial del Principado de Asturias	IRC	Código de Rentas EEUU
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia	IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
DOGV	Diario Oficial de la Generalitat Valenciana	IS	Impuesto de Sociedades
CA	Comunidad Autónoma	ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
CC	Código Civil	ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
CCAA	Comunidades Autónomas	IU	Izquierda Unida
CE	Constitución Española	IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
CEE	Comunidad Económica Europea	IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
CLTC	Commonwealth Conservation Land Tax Credit	LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
CONAMA	Congreso Nacional de Medio Ambiente	LGT	Ley General Tributaria
CRS	Código del Estado de Colorado	LHL	Ley Haciendas Locales
DGT	Dirección General de Tributos	LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
DLC	Código del Estado de Delaware	LTA	Land Trust Alliance
BOCAIB	Boletín Oficial del Cabildo Islas Baleares	LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
DOCV	Diario Oficial de la Comunidad Valenciana	MAGRAMA	Ministerio de Medio Ambiente

Núm.	Número
Op. Cit.	Obra Citada.
Pag.	Página
Págs.	Páginas
PORN	Plan de Ordenación de los Recursos Naturales
PRUG	Plan Rector de Uso y Gestión
PSA	Pago por Servicios Ambientales
REAGP	Régimen Especial de Agricultura Ganadería y Pesca
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RJ	(Sistema de Identificación de Sentencias)
SCC	Código de Carolina del Sur
Ss	Siguientes
STJUE	Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
SSTC	Sentencias Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Unión Europea
TFUE	Tratado Fundacional de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
Vol.	Volumen
ZEC	Zona de Especial protección
ZEPA	Zona de Espacial Protección para las Aves

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
SUMMARY.....	6
RESUMEN FORMATO TESEO.....	9
SUMMARY IN TESEO FORMAT.....	10
ABREVIATURAS.....	11

CAPÍTULO I

LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: ASPECTOS GENERALES.20

PRIMERA PARTE: INTRODUCCIÓN A LOS ESPACIOS NATURALES

PROTEGIDOS.....	21
I. El Concepto de espacio natural protegido y su Influencia en la Fiscalidad.....	21
II. Definición de espacio natural protegido.....	22
III. Finalidades de los espacios naturales protegidos.....	24
IV. Clases de espacios naturales protegidos y su incidencia tributaria .27	
V. Cuantificación de los espacios naturales protegidos: aspectos determinantes para el ámbito tributario.....	31
VI. Evolución legislativa de los espacios naturales protegidos: la evolución de los incentivos fiscales.....	34

SEGUNDA PARTE: ELEMENTOS COMPETENCIALES DE LOS ESPACIOS

NATURALES PROTEGIDOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA.....	42
I. Introducción.....	42
II. Las competencias ambientales de la Unión Europea y la armonización de Tributos Ambientales: Valoración crítica y adaptación a los ENP.....	43
III. Competencias estatales	47
IV. La competencia tributaria de las Comunidades Autónomas.....	48
A. Aspectos previos: un acercamiento a la teoría de la doble competencia en la fiscalidad ecológica.....	48
B. La normativa básica estatal y su desarrollo por las Comunidades Autónomas.....	56

a) Competencias de declaración de los espacios naturales protegidos: Análisis contextualizado al nuevo Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 42/2007.....	61
b) Competencias de gestión.....	69
c) Competencias de planificación: La ordenación de los recursos y establecimiento de las limitaciones de uso.....	70
V. Competencias de las Haciendas Locales.....	75

TERCERA PARTE: ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS FÁCTICOS Y ADMINISTRATIVOS CON INFLUENCIA EN LA COMPENSACIÓN DEL “LUCRO CESANTE” EN LOS ENP, Y LA CONSECUENTE NECESIDAD DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LOS RESULTADOS.....80

I. La aparición del lucro cesante derivado de la constitución de una servidumbre de conservación a perpetuidad	80
II. Las limitaciones a la producción en los instrumentos de planeamiento.....	89
III. Los sistemas “discrecionales” de compensación del lucro cesante en las explotaciones económicas de los espacios naturales protegidos: Una valoración crítica.....	97
IV. Análisis exhaustivo de las ayudas otorgadas por las administraciones españolas en los ENP.....	112
A. Introducción.....	112
B. La demostración de la inexistencia de la compensación del “lucro cesante” a través de subvenciones y ayudas.....	113
C. La novedosa legislación autonómica sobre compensación del “lucro cesante” y su utilización para proponer un sistema de compensación tributaria de éste en los ENP.....	123
V. “Restricciones singulares” y “limitaciones de uso” en los ENP y sus consecuencias jurídico-tributarias.....	130

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS QUE LEGITIMAN LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE Y LA PROTECCIÓN DE LOS ENP.....142

PRIMERA PARTE: FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE.....143

I.	El concepto de “beneficios” e “incentivos fiscales” y su aplicación a los ENP.....	143
II.	Tributación y desgravaciones fiscales en los ENP a la luz de los arts. 31 y 45 de la Constitución Española.....	146
III.	Los elementos ambientales de los tributos como instrumento de compensación tributaria del lucro cesante.....	152
IV.	Estudio de algunas Iniciativas legislativas españolas de compensación tributaria del lucro cesante en los espacios protegidos que no han visto la luz.....	153
V.	Los incentivos fiscales al Patrimonio Histórico como legitimación del sistema de incentivos en los espacios naturales protegidos.....	156

SEGUNDA PARTE: TRIBUTOS QUE COADYUVAN A LA PROTECCIÓN AMBIENTAL DE LOS ENP Y SU CARÁCTER AMBIENTAL.....

I.	Introducción.....	161
II.	El carácter ambiental de los tributos establecidos en los espacios naturales protegidos.....	161
III.	El análisis de la estructura del tributo.....	168
IV.	Los fines extrafiscales de los tributos y sus consecuencias en la “ambientalización” fiscal de los ENP.....	171
V.	Las tasas y precios públicos aplicados en los ENP: Análisis de su carácter ambiental.....	175
VI.	Contribuciones especiales ecológicas: la declaración de un ENP aumenta el valor de los terrenos circundantes.....	192

CAPÍTULO III

LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS A LA LUZ DEL DERECHO COMPARADO Y DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO.....196

PRIMERA PARTE: ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LOS ENP EN EL DERECHO COMPARADO Y SU TRANSPOSICIÓN PARA COMPENSAR EL LUCRO CESANTE EN EL SISTEMA ESPAÑOL.....197

I.	Introducción.....	197
II.	Requisitos para la consecución de los incentivos fiscales derivados de la custodia del territorio en las legislaciones estadounidense y española.....	197

III. El crédito fiscal en la regulación estadounidense y su utilización para la compensación del lucro cesante en España.....	198
A. La aplicación del crédito fiscal en los Estados de la federación de EEUU.....	212
B. Sistemas de cálculo de la cuantía del crédito fiscal para la protección de espacios naturales en la legislación estatal americana.....	213
C. Requisitos especiales para el acceso al crédito fiscal.....	218
D. La transmisibilidad del crédito fiscal americano.....	220
E. La comprobación del crédito y sanciones.....	222
IV. Argumentos y requisitos para la puesta en práctica del crédito fiscal americano como sistema de compensación del lucro cesante en los ENP españoles.....	222
A. Introducción.....	222
B. La apuesta por la “transmisibilidad” del crédito fiscal para la compensación del lucro cesante en los ENP españoles.....	232
C. Compensación y comprobación del crédito.....	237
V. Otras formas de promover la protección de la naturaleza en el sistema tributario de EEUU: Los fondos de conservación de la naturaleza.....	238
VI. Breve análisis de los incentivos fiscales a la custodia del territorio en Canadá.....	240
VII. Incentivos fiscales a la protección de espacios naturales en Latinoamérica y su aplicación a la compensación del lucro cesante en los ENP en España.....	243
A. La experiencia argentina: Deducciones y exenciones para la protección de espacios en la tributación local.....	243
B. Otras experiencias de incentivos a la conservación en el área latinoamericana y su adaptación a la práctica jurídica española.....	249

SEGUNDA PARTE: LA DOCTRINA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO COMO ELEMENTO LEGITIMADOR DE LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP.....258

I. Aspectos previos: La normativa comunitaria incluye sistemas de compensación del lucro cesante en los ENP.....	258
--	-----

II. La compatibilidad del lucro cesante con la normativa comunitaria de ayudas de Estado.....	261
III. La compensación tributaria del lucro cesante en los ENP no es considerada por la Comisión como ayuda de Estado. Aspectos demostrativos.....	276

CAPÍTULO IV

PROPUESTAS TRIBUTARIAS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE Y LA PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS.....281

PRIMERA PARTE: ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EN LOS ENP COMO REQUISITO APRIORÍSTICO PARA LA PROPUESTA DE UN SISTEMA DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE.....282

I. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Tributación específica de determinadas actividades y deducciones autonómicas relacionadas con los espacios naturales protegidos.....	282
II. Impuesto de Sociedades: Estudio de las cooperativas, los montes vecinales y la tributación de las subvenciones comunitarias.....	297
III. El Impuesto sobre el Valor Añadido: Supuestos de no sujeción y exención, peculiaridades del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y tributación de subvenciones.....	305
IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Los supuestos de desmembración y consolidación del dominio en los espacios naturales protegidos y la tributación de las servidumbres.....	313
V. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supuestos de reducción de la base imponible aplicables a los ENP y supuestos de hecho incluidos en la normativa autonómica.....	325
VI. El Impuesto sobre el Patrimonio.....	332
VII. El Impuesto de Bienes Inmuebles: El caso de los montes vecinales en mano común y las exenciones rogadas.....	332
VIII. El Impuesto de Actividades Económicas: Análisis de las actividades agrícolas y ganaderas.....	336
IX. Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica: Supuestos de no sujeción aplicables.....	341
X. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Supuestos de exención y bonificaciones aplicables a los ENP.....	343
XI. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: La no sujeción de los terrenos rústicos.....	346

SEGUNDA PARTE: TRIBUTACIÓN ESPECÍFICA DE LA CUSTODIA DEL TERRITORIO Y DE DIVERSAS ACTIVIDADES LLEVADAS A CABO EN LOS ENP A LA LUZ DE LO RECOGIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....348

- I. Breve análisis de la tributación de las Entidades de custodia del Territorio con acuerdos establecidos en ENP.....348
- II. La tributación de las cantidades aportadas por terceros a la custodia del territorio.....350
- III. Supuestos específicos de tributación de los Ayuntamientos, las Empresas públicas y las Entidades sin ánimo de lucro.....354

TERCERA PARTE: PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN FISCAL DEL LUCRO CESANTE PARA LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS ENCLAVADAS EN ENP364

- I. La insuficiencia de los sistemas de compensación actuales.....364
- II. Técnicas desgravatorias y su aplicación a la compensación del lucro cesante.....365
- III. Propuestas específicas de compensación tributaria del lucro cesante en los impuestos españoles.....369
 - A. Propuestas de compensación del lucro cesante en el IRPF..... 369
 - B. Propuestas de compensación en el IS.....391
 - C. Propuestas de compensación en el IBI.....392
 - D. Propuestas de compensación en el ICIO.....394
 - E. Propuestas de compensación en el IVTM.....395
 - F. Propuestas de compensación en el IP.....396
 - G. Propuestas de compensación en el IVA.....397
 - H. Propuestas de protección de la biodiversidad en el ITP.....398
 - I. Propuestas de protección de la biodiversidad en el ISD.....400
 - J. Propuestas para los impuestos especiales.....402
- IV. Breves notas sobre la articulación legislativa de los incentivos fiscales en los espacios naturales protegidos.....403

CONCLUSIONES.....405

BIBLIOGRAFÍA.....431

CAPÍTULO I

LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: ASPECTOS GENERALES

PRIMERA PARTE: INTRODUCCION A LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

I. EL CONCEPTO DE ESPACIO NATURAL PROTEGIDO Y SU INFLUENCIA EN LA FISCALIDAD

El concepto de Espacio Natural Protegido (en adelante ENP) ha sufrido importantes cambios desde la constitución de las primeras reservas a nivel internacional, especialmente en Estados Unidos. Dichos cambios inciden directamente en la fiscalidad de los espacios, ya que no es lo mismo definir un espacio protegido como una porción de terreno que se mantendrá inalterable en el tiempo, que concebir el mismo como un territorio en el que habrán de convivir la mencionada actividad protectora junto a otras; por ejemplo, el aprovechamiento de los recursos naturales a través del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que servirán para configurar el propio paisaje o las actividades turísticas y de ocio.

La concepción proteccionista a ultranza de ENP se sustanció en nuestro derecho en el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, de 6 de octubre de 1980 que señalaba que : “la declaración de un parque pretende aislar una determinada porción de territorio congelándolo en su estado al tiempo de la declaración, de manera que acotar estas zonas supone algo así como conservarlas en una “campana de cristal” ajena y distinta del territorio que le circunda y sometida a un régimen particularísimo”¹.

Como veremos más adelante, esta concepción inalterable del ENP se contrapone con otra visión más moderna que permite las explotaciones económicas y que –incluso- las incentiva, siempre que sean consecuentes con los valores de protección. Fruto de esta nueva visión surge la necesidad de establecer sistemas de gestión del espacio protegido que recojan los usos que podrán desarrollarse en el mismo. Esta cuestión es decisiva de cara a la tesis

¹ Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, publicado en documentación Administrativa, nº 190, Régimen de actividades autorizadas y prohibidas en Parques Nacionales, pág. 600.

que estamos realizando, ya que dependiendo de los usos (agrícolas, ganaderos, forestales, etc.) que se permitan en un determinado espacio, surgirán las consecuentes restricciones o limitaciones que será necesario compensar fiscalmente.

Por otro lado, la consideración del espacio protegido como oportunidad no sólo recreativa sino científica, etc., ha supuesto la aparición de diversas tasas precisamente para financiar dichas actividades. Aparece, por tanto, una nueva dimensión tributaria en espacios que han dejado de ser santuarios naturales inalterables por el hombre, para convertirse en ámbitos donde se combinan las actividades recreativas con las económicas y culturales. En los últimos años, especialmente a partir de la Cumbre de Río de Janeiro en 1992, la concepción de los espacios naturales experimenta un giro radical al entender que en los espacios protegidos deben integrarse en la política global de conservación y desarrollo sostenible, siendo imprescindible impulsar procesos de desarrollo en los ENP y sus zonas adyacentes².

II. DEFINICIÓN DE ESPACIO NATURAL PROTEGIDO

Como señala SOLER, un ENP podría definirse como “un conjunto de ecosistemas naturales”, aunque lo cierto es que la acción antrópica en la naturaleza ha sido tan significativa que es difícil encontrar algún lugar en el mundo donde la presencia del hombre no se haya hecho notar³.

² el IV Congreso Mundial de Parques y Espacios Protegidos (Caracas, Venezuela, 1992) eliminó la perspectiva de los espacios naturales protegidos como elementos independientes del desarrollo humano. Más tarde, la Unión Europea con la Directiva 92/43/CEE del Consejo, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la Flora y Fauna Silvestres y en el Plan de Acción para las Áreas Protegidas que no tardaron en ponerse en práctica en España. Algunos espacios prestan un interés especial al mantenimiento de paisajes singulares y de las culturas que los han hecho posibles. La Reserva de la Biosfera de Urdaibai y el Parque Natural de la Zona Volcánica de la Garrotxa junto con los Parques Nacionales de Exmoor y Dartmoor mantienen el programa conjunto "**Conservando Paisajes y Formas de vida**" donde se comparten experiencias de trabajo con las poblaciones locales de estos parques.

³ SOLER, J., "Los espacios naturales". Manual de ciencia del paisaje. Masson, Barcelona 1992.

Por su parte la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad⁴, indica en su artículo 27 lo siguiente:

1. Tendrán la consideración de espacios naturales protegidos aquellos espacios del territorio nacional, incluidas las aguas continentales, y las aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción nacional, incluidas la zona económica exclusiva y la plataforma continental, que cumplan al menos uno de los requisitos siguientes y sean declarados como tales:

a) Contener sistemas o elementos naturales representativos, singulares, frágiles, amenazados o de especial interés ecológico, científico, paisajístico, geológico o educativo.

b) Estar dedicados especialmente a la protección y el mantenimiento de la diversidad biológica, de la geodiversidad y de los recursos naturales y culturales asociados.

2. Los espacios naturales protegidos podrán abarcar en su perímetro ámbitos terrestres exclusivamente, simultáneamente terrestres y marinos, o exclusivamente marinos.

Como se observa, dicho artículo trata de manera concreta el tema de los espacios marinos, algo que –según se verá– ha sido fuente continua de tensiones en España entre el Estado y las CCAA a nivel de competencias.

En otro orden de cosas, es importante señalar que la porción de terreno que forma parte del espacio natural debe contar con características lo suficientemente destacadas como para ser considerado como tal. A este respecto, destacan las señaladas por RUIZ DE LA TORRE: la rareza, singularidad y endemidad, diversidad o riqueza de especies, peligro y fragilidad, insostituibilidad, madurez, representatividad, importancia ecológica y científica, interés para los visitantes, potencialidad de los valores escénicos, recreativos y educativos, tamaño del espacio, o elevada valoración de otro orden como paisaje y efectos estéticos especiales, ligazón con hechos

⁴ BOE núm. 299 de 14 de Diciembre de 2007.

históricos, inclusión de monumentos o árboles singulares, valor afectivo y estimación social, valor cultural, y valor didáctico⁵.

Desde el punto de vista jurídico, ha de destacarse que en un primer momento la única regulación que se aplicaba en los espacios protegidos era la administrativa. De hecho, como señala LÓPEZ, la utilización de potestades administrativas que se utilizaron inicialmente para defender las finalidades perseguidas por la institución de Espacio Natural Protegido fueron las únicas aplicables al principio, distinguiéndose entre la regulatoria, autorizatoria, sancionatoria y expropiatoria⁶.

Como ha podido verse a lo largo de nuestra exposición, el concepto actual de ENP combina protección con desarrollo, de manera que se abre la puerta a una nueva dimensión en el ámbito fiscal, que no solo actuará como actor principal a la hora de asegurar la vertiente protectora de estos espacios, sino que contará con la importante labor de regular y establecer incentivos también para la finalidad de desarrollo y explotación de los recursos naturales en dichos espacios.

III. FINALIDADES DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

Como habíamos apuntado con anterioridad, la finalidad de conservación se mantiene como la principal dentro del actual sistema de ENP, pero comparte protagonismo con otras. Es indudable que la conservación del medio natural es imprescindible, pero a ello se suman en la actualidad finalidades como la científica e investigadora, educativa, recreativa y socioeconómica⁷. Es abundante la literatura que aborda las consecuentes

⁵ RUIZ DE LA TORRE, J., *Criterios de prioridad para la selección de Espacios Naturales Protegidos. Planificación y gestión de Espacios Naturales Protegidos*. Fundación Conde del Valle de Salazar, 1996, Madrid.

⁶ LÓPEZ, F., *Fuentes del régimen jurídico de los Espacios Naturales Protegidos. Gestión de Espacios Naturales. La demanda de servicios recreativo*", Mc. Graw Hill, Madrid, 1996.

⁷ TOLÓN, A.; RAMÍREZ, M^a D., *El Parque Natural de Sierra María Los Vélez, bases para un Desarrollo Sostenible*. Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 2002.

tensiones originadas por la dinámica protección-explotación en los ENP, cuestión esta que se encontrará siempre presente a la hora de abordar el objeto de esta tesis⁸.

Las diversas finalidades con que puede contar la declaración de un ENP, son desarrolladas con acierto por TOLÓN BECERRA y LASTRA BRAVO. En primer lugar, la función científica e investigadora viene dada cuando el espacio recoge muestras de recursos o procesos que posean un alto valor, y persigue una serie de objetivos concretos que pueden resumirse en la mejora en el conocimiento de los procesos naturales, el estudio y análisis de los diferentes recursos naturales con el fin de elaborar programas específicos de gestión, y el desarrollo de programas internacionales de carácter científico⁹.

La finalidad educativa persigue la elaboración de programas de formación educativa relacionados con la conservación del medio ambiente. Para cumplir la función educativa, el espacio tiene que poseer un singular interés desde los aspectos educativos formales o desde los campos de la educación e interpretación ambiental. En ese sentido, se considera que la educación ambiental debe ser una actividad intrínseca en todos los espacios naturales protegidos pues, por sus valores naturales y culturales, estos espacios son lugares que pueden contribuir de manera fundamental al proceso general de educar ambientalmente a toda la sociedad¹⁰.

⁸ A este respecto, señala TROITIÑO PULIDO, S. "Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación en la gestión de los espacios naturales protegidos". Ponencia realizada para la Asociación Interprofesional de Ordenación del Territorio, Grupo 7 "Desarrollo y Cohesión social, territorial urbana en la ordenación del territorio": la declaración de un espacio natural protegido genera en la población dos tipos de posturas encontradas. Los cazadores, pescadores, agricultores, ganaderos, propietarios de parcelas y, en general, aquellos cuya fuente de trabajo es la explotación física del medio natural, entendiendo incompatible su actividad con la conservación y a la vista de las restricciones en el uso del suelo adoptan una postura de oposición. Por otra parte, los pequeños empresarios del sector servicios y los grupos ecologistas se posicionan a su favor, los primeros intuyendo las expectativas del incremento del turismo y los segundos en defensa de la conservación del patrimonio natural.

⁹ TOLÓN BECERRA, A y LASTRA BRAVO, J, "Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España", *Revista Electrónica de Medio Ambiente* UCM. (Formato electrónico)

¹⁰ Ibid. Por otro lado, hemos de señalar que la finalidad educativa cuenta con importantes consideraciones desde el punto de vista fiscal. Numerosas preguntas a la DGT han sido realizadas por entidades locales en relación a la tributación por IVA de estas actividades llevadas a cabo por empresas privadas, pero enmarcadas en planes de sensibilización de

La función recreativa se basa en el derecho de todo ciudadano a disfrutar de un Medio Ambiente de calidad. Fruto de esta actividad han surgido multitud de disposiciones reguladoras de tasas y precios públicos que se prevén -por ejemplo- para financiar servicios de acampada y de recreo en distintos espacios.

Por otro lado, como señalan de nuevo TOLÓN BECERRA y LASTRA BRAVO, “la finalidad socioeconómica, que no ha sido suficientemente estudiada porque, tradicionalmente, se la consideraba incompatible con los demás objetivos, contempla el aprovechamiento de los recursos encaminado a la obtención de una producción sostenida para el desarrollo de las poblaciones afectadas por la declaración del espacio natural. Este aprovechamiento debe realizarse dentro de una política de respeto con el medio ambiente, esto es, sin merma de los recursos y de los ecosistemas que lo sustentan. En este sentido, los espacios naturales protegidos pueden manifestarse como factores dinamizadores de nuevas formas de desarrollo en las localidades del entorno de estos espacios. Este desarrollo ha de ser respetuoso con el medio ambiente y los valores naturales que en él existen, promoviendo un uso ordenado, armónico y compatible de los mismos. Ello supondrá un equilibrio estable entre el desarrollo de las comunidades del entorno y las actividades propias de la conservación del espacio. Estas apreciaciones supusieron un cambio cualitativo en el tratamiento de los ENP, pues el desarrollo socioeconómico, lejos de ser una amenaza para la conservación del Espacio Natural, puede ser compatible con todas las demás finalidades, e incluso ser considerado como un elemento imprescindible para garantizar el futuro de los ENP¹¹.

carácter público a través de subvenciones. Trataremos este tema ampliamente en capítulos posteriores. Del mismo modo, la finalidad educativa y de sensibilización ha generado el establecimiento de tasas por prestación de servicios como el rodaje de documentales en espacios protegidos, tasas estas previstas sobre todo en el ordenamiento Balear.

¹¹ TOLÓN BECERRA, A y LASTRA BRAVO, J, *Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España*, Op.Cit. pág. 35. Para dicho autor, dicha actividad recreativa debe estar supeditada siempre a los principios de la conservación del espacio y ha de desarrollarse de una forma compatible y armónica con éste. Los objetivos generales que se han de cumplir a la hora de regular las actividades recreativas son, en líneas generales: facilitar el uso público del espacio natural basado en los valores naturales y culturales que posee, proporcionar un buen conocimiento de los recursos del área, dado que se considera imprescindible, para poder disfrutar de los recursos de un espacio, el tener conocimiento de ellos, generar actitudes positivas hacia la conservación y protección del medio ambiente, y

Es precisamente la ya señalada dinámica “conservación-explotación” la que ha generado tradicionalmente problemas y tensiones entre los diferentes actores involucrados en los espacios protegidos. El tema de esta tesis se fundamenta en compensar a los responsables de explotaciones económicas en estos espacios por las limitaciones establecidas en los instrumentos de gestión, limitaciones estas dispuestas precisamente para asegurar la protección y conservación de los ENP.

IV. CLASES DE ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA

La clasificación de los espacios naturales protegidos cuenta con importantes consecuencias de cara al estudio de la compensación vía tributaria por las limitaciones a las explotaciones económicas establecidas en los mismos. Habrá espacios que por su reducida dimensión no alberguen explotación alguna. Otros en cambio, tanto por su dimensión como por los objetivos establecidos desde el punto de vista socioeconómico, poseerán una relevancia fundamental de cara a las mencionadas propuestas de compensación.

Desde el punto de vista internacional, la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (UICN) en su Asamblea General del año 1994 estableció las siguientes categorías de ENP:

- A) Reserva natural integral: espacio protegido gestionado principalmente con fines científicos o con fines de protección de la naturaleza.
- B) Parque nacional: espacio protegido gestionado principalmente para la conservación de ecosistemas y el recreo.
- C) Monumento natural: espacio protegido gestionado principalmente para la conservación de características naturales específicas.

contemplación estética del espacio. En este contexto, merecen especial mención los Centros de Interpretación que realzan la faceta recreativa del Espacio Natural y contribuyen a cubrir la finalidad educativa y en algunos casos protectora bajo una estrategia de filtraje.

- D) Área de gestión de hábitat/especies: espacio protegido principalmente para la conservación y con intervención a nivel de gestión.
- E) Paisaje protegido terrestre/marino: espacio protegido gestionado principalmente para la conservación y protección de paisajes terrestres, marinos y el recreo.
- F) Área protegida con recursos gestionados: espacio protegido gestionado principalmente para la utilización sostenible de los recursos naturales.

Diversas instituciones internacionales otorgan títulos a algunas áreas protegidas que cumplen con ciertas condiciones o características especiales¹². La Ley 42/2007 señala en sus artículos 29 y siguientes una clasificación de los espacios naturales protegidos. En función de los bienes y valores a proteger, y de los objetivos de gestión a cumplir, los espacios naturales protegidos, ya sean terrestres o marinos, se clasificarán, al menos, en alguna de las siguientes categorías:

- a) Parques.
- b) Reservas Naturales.
- c) Áreas Marinas Protegidas.
- d) Monumentos Naturales.

¹² Por ejemplo la UNESCO otorga el título de Reserva de la Biosfera. Cada Reserva conserva modelos de ecosistemas característicos de cada una de las regiones naturales del mundo. En las Reservas de la Biosfera tiene gran importancia la integración de la conservación de la naturaleza con las actividades humanas.

La Reserva de la Biosfera de Urdabai (Bizkaia, España) es un buen ejemplo en donde la declaración internacional de Reserva se ha adoptado legalmente creándose un espacio natural protegido de importancia internacional.

La UNESCO, otorga asimismo el título de Sitio Natural del Patrimonio Mundial a lugares representativos de la evolución biológica o por albergar hábitats naturales de especies amenazadas.

e) Paisajes Protegidos.

Los Parques son áreas naturales, que, en razón a la belleza de sus paisajes, la representatividad de sus ecosistemas o la singularidad de su flora, de su fauna o de su diversidad geológica, incluidas sus formaciones geomorfológicas, poseen unos valores ecológicos, estéticos, educativos y científicos cuya conservación merece una atención preferente¹³.

Por su parte, las Reservas Naturales son espacios naturales, cuya creación tiene como finalidad la protección de ecosistemas, comunidades o elementos biológicos que, por su rareza, fragilidad, importancia o singularidad merecen una valoración especial. En las Reservas estará limitada la explotación de recursos, salvo en aquellos casos en que esta explotación sea compatible con la conservación de los valores que se pretenden proteger¹⁴. GARCÍA URETA señala que por su reducida extensión hace innecesaria la inclusión de los fines socioeconómicos¹⁵. A nuestro modo de ver esta opinión merece matizaciones. Relacionar el tamaño de un espacio con los fines socioeconómicos no casa con el espíritu de la Ley. Precisamente se alude a la prohibición de la explotación de recursos “a salvo del criterio de compatibilidad”. Desde esta perspectiva, consideramos que los criterios socioeconómicos no dependerán solamente de la dimensión territorial de un espacio, sino de su característica propia en relación a los recursos naturales que albergue.

Lo mismo opinamos de los monumentos naturales, definidos como espacios o elementos de la naturaleza constituidos básicamente por formaciones de notoria singularidad, rareza o belleza, que merecen ser objeto de una protección especial¹⁶. Siguiendo a ROCA FERNANDEZ, al tratarse de elementos aislados, situados en pequeñas superficies, la consideración de los

¹³ Art. 30 Ley 42/2007.

¹⁴ Art. 31 Ley 42/2007.

¹⁵ GARCÍA URETA, A., *Espacios Naturales Protegidos. Cuestiones jurídicas en la Ley 4/1989, de 27 de marzo*. IVAP, Oñati, 1998,

¹⁶ Art. 33 Ley 42/2007.

finés socioeconómicos no resulta necesaria¹⁷. A pesar de lo mencionado por este autor, el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, en relación con los monumentos naturales, modifica el artículo 33, que pasa a ser el artículo 34, permite la explotación de los recursos cuando sea plenamente coherente con los valores que justificaron la declaración de los espacios como Monumento Natural. El art. 34.3 señala:

“en los Monumentos Naturales estará limitada la explotación de recursos, salvo cuando esta explotación sea plenamente coherente con la conservación de los valores que se pretenden proteger, conforme a lo establecido en sus normas de declaración o gestión, o en aquellos casos en que, por razones de investigación o conservación o por tratarse de actividades económicas compatibles con mínimo impacto y que contribuyan al bienestar socioeconómico o de la población se permita dicha explotación, previa la pertinente autorización administrativa.”

Los paisajes protegidos son partes del territorio que las Administraciones competentes, a través del planeamiento aplicable, por sus valores naturales, estéticos y culturales, y de acuerdo con el Convenio del paisaje del Consejo de Europa, consideren merecedores de una protección especial¹⁸. La propia Ley señala que los objetivos principales de la gestión de los Paisajes Protegidos son los siguientes: la conservación de los valores singulares que los caracterizan y la preservación de la interacción armoniosa entre la naturaleza y la cultura en una zona determinada.

Por este motivo, en los Paisajes Protegidos se procurará el mantenimiento de las prácticas de carácter tradicional que contribuyan a la preservación de sus valores y recursos naturales. Desde esta perspectiva, este tipo de espacio natural es de decisiva importancia a la hora de tratar las explotaciones económicas y su necesaria compensación fiscal fruto de las limitaciones establecidas en sus instrumentos de gestión.

¹⁷ ROCA FERNÁNDEZ-CASTANY, M, *“El aprovechamiento turístico de los espacios naturales protegidos”* 1ª Edición, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla 2004.

¹⁸ Art. 34 Ley 42/2007.

Por último, las Áreas Marinas Protegidas son espacios naturales designados para la protección de ecosistemas, comunidades o elementos biológicos o geológicos del medio marino, incluidas las áreas intermareal y submareal, que en razón de su rareza, fragilidad, importancia o singularidad, merecen una protección especial. Podrán adoptar esta categoría específica o protegerse mediante cualquier otra figura de protección de áreas prevista en esta Ley, en cuyo caso, su régimen jurídico será el aplicable a estas otras figuras, sin perjuicio de su inclusión en la Red de Áreas Marinas Protegidas¹⁹.

La vinculación socioeconómica es clara al establecer el propio artículo que en la explotación de los recursos pesqueros en aguas exteriores se realizarán conforme a lo establecido en el artículo 18 de la Ley 3/2001, de 26 de marzo, de Pesca Marítima del Estado²⁰.

¹⁹ Art. 32 Ley 42/2007.

²⁰ El Art. 18 señala que en las aguas exteriores de los espacios naturales protegidos, las limitaciones o prohibiciones de la actividad pesquera se fijarán por el Gobierno de conformidad con los criterios establecidos en la normativa ambiental.

V. CUANTIFICACIÓN DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: ASPECTOS DETERMINANTES PARA EL ÁMBITO TRIBUTARIO

En un primer análisis, podría parecer que las cifras de los espacios naturales protegidos carecerían de relevancia respecto a una tesis de carácter jurídico-tributario. Nada más lejos de la realidad. Una de las preguntas recurrentes realizadas en diferentes foros por parte de los propietarios de explotaciones económicas en espacios protegidos, es por qué no se establecen mecanismos de compensación económica por las limitaciones a la producción establecidas en los planes de uso y gestión de los ENP²¹. A la vista de las cifras que expondremos más adelante la respuesta es sencilla: el gasto fiscal derivado de esta conservación sería tan abultado como los índices de terreno protegido.

Por otro lado, en el estricto ámbito de la imposición, será importante distinguir dentro de los terrenos protegidos si se trata de terrenos de titularidad pública o privada. La cuestión no es baladí, ya que a la hora –por ejemplo- de establecer una tasa por utilización de dominio público en un espacio protegido, habrá de despejarse la titularidad del terreno, analizando la cifra de terreno público en relación al privado de cara a valorar si es oportuno o no poner en marcha el sistema de tasas.

Comenzando por las primeras cifras reseñables, es decir, por el número de hectáreas protegidas en España, hemos de comenzar diciendo que dicho número alcanza el 12,9% de la superficie del territorio nacional, superando los 7 millones de hectáreas. La superficie marina alcanza las 490.000 hectáreas. La mayoría de la superficie protegida en España corresponde a la figura de parque natural con cerca de 4 millones de hectáreas (83%) con lo que ello significa a nivel de compensación de explotaciones económicas²², seguida de

²¹ En el Congreso Nacional de Medio Ambiente 2014 (CONAMA), se originó un interesante debate en este aspecto. La representante COSE, (confederación agroforestal que agrupa a las Asociaciones de Propietarios Forestales Privados de cada una de las Comunidades Autónomas), preguntó esta cuestión en la mesa sobre ecología verde del CONAMA recibiendo como respuesta que de manera temprana se resolvería este problema en la futura Ley de montes, futura Ley ya actual que en ningún precepto incluye compensación alguna para el lucro cesante en los ENP. Puede consultarse la documentación en <http://www.conama2014.conama.org>.

²² Ya hemos señalado anteriormente que esta figura es la que más recoge la necesidad de conjugar conservación con el desarrollo de actividades de explotación económica.

la figura de parque nacional con 364.626 hectáreas (8% de la superficie protegida). La figura de paisaje protegido se ha utilizado para 53 espacios con una superficie total superior a 140.000 hectáreas. Las reservas naturales (con 291 espacios) y los monumentos naturales (con 328 espacios) protegen enclaves importantes para la conservación de especies y valores geológicos aunque son de pequeñas dimensiones²³.

El 43% de los espacios protegidos tienen asignada oficialmente la equivalencia con la categoría UICN²⁴. La mayoría, el 76%, son espacios considerados con la categoría V (Paisaje Protegido), seguido de la categoría II (Parque Nacional) con el 15%. La Red Natura 2000 es un compromiso de los Estados miembros de la Unión Europea para la creación de una red representativa de espacios con valores importantes de biodiversidad de relevancia europea.

Por lo que se refiere a la segunda de las consideraciones tratadas en este punto, es decir, a la influencia del tipo de propiedad (pública o privada) sobre algunos aspectos tributarios, señalar que los datos que se mencionan a continuación son válidos para la categoría de parques nacionales. La mayoría de estos parques están declarados sobre terrenos de propiedad pública (el 75% de la superficie, en concreto 231.830 hectáreas de un total de 306.332),

²³ Cifras aportadas por EUROPARC-España. 2014 Anuario 2013 del estado de las áreas protegidas en España. Ed. Fundación Fernando González Bernáldez. Madrid. El proceso se inició formalmente en 1992 tras la aprobación de la Directiva de Hábitats. A lo largo de estos años el mayor esfuerzo se ha dedicado a la identificación de los lugares que cumplen con los requisitos de la citada Directiva, más los correspondientes ligados a la Directiva de Aves para las ZEPA. Transcurridos más de 20 años de la Directiva, el proceso de designación de LIC ha finalizado, salvo excepciones puntuales, y se ha pasado a la fase de declaración de ZEC y de aprobación de las correspondientes medidas de gestión. En el conjunto de Europa, la Red Natura 2000 está constituida por cerca de 26.000 lugares que cubren el 18% del territorio de la Europa de los 27, y una pequeña parte de las aguas bajo jurisdicción de los Estados miembros. En España, la Red Natura 2000 está formada por 1.802 lugares lo que supone el 27,21% del territorio y el 1% marino. El proceso se inició formalmente en 1992 tras la aprobación de la Directiva de Hábitats.

A lo largo de estos años el mayor esfuerzo se ha dedicado a la identificación de los lugares que cumplen con los requisitos de la citada Directiva, más los correspondientes ligados a la Directiva de Aves para las ZEPA. Transcurridos más de 20 años de la Directiva, el proceso de designación de LIC ha finalizado, salvo excepciones puntuales, y se ha pasado a la fase de declaración de ZEC y de aprobación de las correspondientes medidas de gestión. En el conjunto de Europa, la Red Natura 2000 está constituida por cerca de 26.000 lugares que cubren el 18% del territorio Europa, y una pequeña parte de las aguas bajo jurisdicción de los Estados miembros. En España, la Red Natura 2000 está formada por 1.802 lugares lo que supone el 27,21% del territorio y el 1% marino.

²⁴ Sistema internacional que facilita la información en las bases de datos internacionales.

aunque la importancia de la propiedad privada en alguno de estos parques no es despreciable. Si examinamos desde otro punto de vista la información, observamos que los parques nacionales con terrenos de titularidad mayoritariamente pública, esto es, con menos del 25% del total de su superficie de propiedad privada, suman un 58% de la superficie total protegida en el conjunto de los 12 parques²⁵.

En el caso de los parques naturales la situación es más compleja y diversa. Al menos el 50% de la superficie de los parques naturales está sobre terrenos de propiedad pública (en concreto 516.383 hectáreas de las 1.006.244 para las que se tiene información). Si analizamos los datos en función de la situación de cada parque, observamos que 24 parques naturales (un 45%) tienen menos del 25% de su superficie sobre propiedad privada. Este grupo de parques suma casi el 30% de la superficie total protegida bajo esta figura. En el otro extremo, el 30% de los parques naturales se asientan sobre terrenos mayoritariamente privados (más del 75% de su superficie es propiedad privada), grupo que representa casi el 23% de la superficie total. El resto, un 23%, están en una situación intermedia. Se trata de 12 parques naturales, cuya superficie conjunta representa el 48% del total protegido bajo esta figura, y en los que las propiedades públicas y privadas se distribuyen de forma más paritaria. Estos resultados hay que tomarlos como una tendencia a confirmar, ya que la información procede de 53 parques naturales, lo que representa el 43% del número total de espacios bajo esta figura y el 35% de su superficie total. A medida que se vayan teniendo datos más completos podrá obtenerse una información más ajustada de la realidad²⁶.

De todo lo visto, debe concluirse que la configuración de la propiedad es decisiva no solo a la hora del establecimiento de tasas, sino a la hora de proponer compensaciones tributarias. Dichas compensaciones tendrán especial cabida -como reiteradamente hemos señalado- en los casos de los parques naturales debido a la mención expresa que se realiza en su definición,

²⁵ Cifras EUROPARC-España. 2003. Anuario EUROPARC-España del estado de los espacios naturales protegidos, Ed. Fundación Fernando González Bernáldez. Madrid 2002.

²⁶ Ibid.

en lo relativo a la necesidad de mantener los sistemas tradicionales de explotación agrícola y ganadera principalmente.

VI. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: LA EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES

Analizaremos someramente la evolución legislativa de los ENP hasta la Ley 42/2007 y su reforma en curso. Afirmamos que nuestra descripción será somera hasta llegar a esta Ley, ya que la visión de los ENP como fuente de riqueza y explotación económica es relativamente reciente a partir de la cumbre de Río de Janeiro, por lo que las últimas disposiciones legislativas son las más interesantes para lo que aquí nos ocupa en relación -sobre todo- con la compensación de las mismas, pero sin olvidar la principal función de protección de estos espacios. La primera Ley española de Parques Nacionales de 7 de diciembre de 1916²⁷, que se inspiró en los ejemplos de EEUU²⁸

²⁷ Aunque nuestro derecho reciente desde 1916 recoja la regulación de los ENP no debe olvidarse que el primer código que refleja la preocupación que se tenía de la protección de recursos naturales es el Fuero Juzgo (s.VI) o libro de los Jueces. En el libro VIII De las fuerzas, et de los dannos, et delos quebrantamientos se establecen una serie de penas en materia de montes De las qvemas y de los quemadores. En el Fuero también hay una preocupación por la tala "indiscriminada" de árboles. En el Fuero de Castilla existe una preocupación por el medio ambiente. *De los daños que ficieren en Castiella* (libro II, título V).

En el Fuero Real o Fuero de las leyes (s. XIII) sólo nos encontramos una Ley relativa a los incendios, Libro IV, título V De las penas, la Ley XI. *Qué pena ha el que quemáre mieses, é otra cosa*. Tras este, en las siete partidas de Alfonso X El Sabio (s.XIII) se alude a " *los daños que los omes, o las bestias fazen en las casas de otro de qual natura quier que sean* (Sétima partida, título XV), se puede apreciar la preocupación por los incendios (Ley X).

La Novísima recopilación supone un aumento considerable de las leyes en materia de montes dedicando todo el título XXIV (libro VII), *De los montes y plantíos, su conservación y aumento*. En la Ley II (1518) *formación de nuevos plantíos de montes y arboledas, y de ordenanzas para conservar los viejos y nuevos, hay una preocupación por la tala y destrucción del monte por lo que mandan a todas las Justicias de las dichas ciudades, villas y lugares de mis reynos y señoríos, y á cada una en su jurisdicción*. Esta preocupación por la repoblación de los montes no es una inquietud medioambiental, se debe a la necesidad de mantener un equilibrio para asegurar el abastecimiento de madera, lo que hoy llamaríamos desarrollo sostenible o sustentable.

A partir de esta fecha se suceden toda un serie de disposiciones que intentan que se haga cumplir la Ley de 1518: *Cargo que ha de hacerse á los corregidores por los jueces de residencias sobre el cumplimiento de la conservación y plantío de montes (1548)*. Más

contempló la selección de un elenco de parajes excepcionales para la conservación de sus valores naturales y el disfrute y respeto de la sociedad.

Tras casi un siglo de indudables transformaciones en múltiples ámbitos, la esencia de esta figura permanece inalterada en cuanto a la excepcionalidad y simbolismo que conlleva, aparte de su riqueza natural, un reconocimiento social generalizado y unos valores estéticos, culturales, educativos y científicos destacados. Es por ello que su conservación merece una atención preferente y la declaración de interés general del Estado²⁹. La LPN –que también se conoce por la doctrina como la Ley Gasset, carece de Exposición de Motivos, lo que nos priva de uno de los principales medios para conocer las motivaciones que impulsaron al legislador a su promulgación³⁰.

El Reglamento de la LPN, aprobado por Real Decreto de 23 de febrero de 1917, añade a los parques una nueva figura protectora, los sitios nacionales, cuya declaración tenía por objeto: “conseguir espacios dedicados a la higienización y solaz de la raza, en los que puedan tonificarse física y

tarde, Felipe II firma una Real Cédula, el 1 de mayo de 1579, prohibiendo la caza y la pesca en el Real Bosque de Balsaín y años más tarde, en 1647 y 1654 Felipe IV firma Reales Cédulas en las que se extremaban las sanciones para tales normas. Carlos III reiterará en 1774 tales normas. Felipe II firma una Real Cédula, el 1 de mayo de 1579, prohibiendo la caza y la pesca en el Real Bosque de Balsaín y años más tarde, en 1647 y 1654 Felipe IV firma Reales Cédulas en las que se extremaban las sanciones para tales normas. Carlos III reiterará en 1774 tales normas.

Más tarde se publica una Real Ordenanza para el aumento y conservación de montes y plantíos (1746). Alfonso VI redactó otra disposición *Ordenanza para la conservación y aumento de los montes de Marina*. Estarán a cargo de los intendentes de Marina los montes situados en las inmediaciones de la mar y ríos navegables. Esta Ley será modificada en 1751 *nueva instrucción adicional a la anterior sobre la conservación y aumento de montes en la provincia de la marina*. En 1801 establece *los métodos y reglas que han de observarse en los montes sujetos al conocimiento de la marina*.

²⁸ la declaración del Parque Nacional de Yellowstone siguieron la de los Yosemite (1890); Sequoia (1890); Mount Rainier (1899); Crater Lake (1902); de Wind Cave (1903); Mesa Verde (1906); Glaciar (1910); o Rocky Mountain (1915).

³⁰ Según señala FERNÁNDEZ-CASTANY, M., *El aprovechamiento turístico de los espacios naturales protegidos*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 2005, pág. 102. No obstante, puede afirmarse que es consecuencia del rápido crecimiento del número de habitantes de las ciudades, lo que determina la necesidad de poner a su disposición extensiones más amplias de terreno para su esparcimiento. Ello evidencia, además, que la finalidad recreativa se encuentra en el origen mismo de los espacios naturales protegidos. Por lo demás, la obligación de la Administración de facilitar, con el fin de asegurar dicho disfrute, “*vías de comunicación adecuadas*” se ha considerado como una de las primeras formas de la moderna intervención administrativa sobre el turismo.

moralmente los cansados y consumidos por la ímproba labor y por respirar de continuo el aire viciado de las poblaciones”.

La Real Orden de 15 de julio de 1927 regula el procedimiento para la declaración de los sitios y monumentos naturales de interés nacional, con los que se pretende proporcionar lugares para el sosiego y durante la II República, el Decreto de 7 de junio de 1931, por el que se crea la Comisaría de Parques Nacionales, y el Decreto de 13 de abril de 1934, por el que se aprueba su Reglamento, siguen esta tendencia sin establecer incentivo fiscal alguno a las explotaciones económicas en los ENP. Al menos, es cierto que si bien en estas disposiciones se vislumbra la intención de superar la visión que inspiraba las anteriores con el fin de atender a las necesidades de las poblaciones circundantes, es decir, a las finalidades de conservación y recreativa se añade la consideración de las circunstancias socioeconómicas de las poblaciones afectadas por la declaración³¹.

La Ley de Montes de 1957 derogó la Ley de Parques Nacionales de 1916, adscribiendo a la administración forestal la gestión de los parques nacionales. Más adelante, la legislación urbanística adquirió gran importancia durante los años previos a la promulgación de leyes sectoriales de conservación de la naturaleza. Un ejemplo de lo anterior es la declaración del primer espacio natural español bajo la figura de Parque Natural: el Parque Natural de Sant Lorenç del Munt i l'Óbac, declarado en 1972 y basado en la Ley del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1956.

Ley de Espacios Naturales Protegidos de 2 de mayo de 1975³² incluye también entre sus objetivos los socioeconómicos en su artículo 1 apartado 4. Por su parte, la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres³³ establece en su preámbulo un régimen jurídico protector de los recursos naturales, sin menoscabo de su necesaria explotación en aras de un desarrollo económico y social ordenado. El art. 9 señala que “La utilización del suelo con fines agrícolas, forestales y

³¹ Ibid.

³² BOE 05/05/1975 derogada en fecha 29/03/1989.

³³ Vigente hasta el 15 de Diciembre de 2007.

ganaderos deberá orientarse al mantenimiento del potencial biológico y capacidad productiva del mismo, con respeto a los ecosistemas del entorno”. Más adelante veremos lo dispuesto en su disposición final en orden a establecer incentivos a las fincas particulares en los ENP que quedó en una mera declaración de intenciones.

La Ley 4/89, de Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres incluía dentro de su exposición de motivos la finalidad de creación de “un régimen jurídico protector de los recursos naturales, sin menoscabo de su necesaria explotación en aras de un desarrollo económico y social ordenado”. En cualquier caso, la protección se antepone al desarrollo, pues como se recoge en los apartados 1 y 2 del mencionado art. 9 se señala claramente que la utilización del suelo con fines agrícolas, forestales y ganaderos deberá orientarse al mantenimiento del potencial biológico y capacidad productiva del mismo, con respeto a los ecosistemas del entorno, y en lo que a lo forestal se refiere, que la acción de las Administraciones Públicas en materia forestal se orientará a lograr la protección, restauración, mejora y ordenado aprovechamiento de los montes, cualquiera que sea su titularidad, y su gestión técnica deberá ser acorde con sus características legales, ecológicas, forestales y socioeconómicas, prevaleciendo en todo caso el interés público sobre el privado.

La Ley 42/07 del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad³⁴, regula el régimen jurídico básico de la conservación, uso sostenible, mejora y restauración del patrimonio natural y de la biodiversidad española. Viene a derogar y sustituir a la Ley 4/1989 de Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres³⁵. Para lo que aquí interesa, dicha Ley establece

³⁴ BOE Núm. 299, de 14 de diciembre de 2007, Pág. 51275 a 51327.

³⁵ Respecto a la normativa anterior, continúan los instrumentos de gestión PORN y PRUG pero si en la Ley anterior estos instrumentos se realizaban con posterioridad a la declaración, la Ley 42/2007 establece su preparación con anterioridad. Se incluye dentro de la planificación los corredores ecológicos, las vías pecuarias y las áreas de montaña.

Destaca la creación del Inventario Español del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, que sirve de herramienta instrumento para recoger la distribución, abundancia, estado de conservación y la utilización de dicho patrimonio natural. En dicho inventario se incluyen varios catálogos e inventarios pensados por el legislador para realizar un seguimiento para conocer la realidad del patrimonio natural

por primera vez los incentivos a externalidades positivas para asegurar la biodiversidad, hablando expresamente de la posibilidad de establecer beneficios fiscales. Concretamente en su art. 38, señala la necesidad de compensación para las áreas de influencia disponiendo que “con el fin de contribuir al mantenimiento de los espacios naturales protegidos y favorecer el desarrollo socioeconómico de las poblaciones locales (...) podrán establecerse áreas de influencia socioeconómica, con especificación del régimen económico y las compensaciones adecuadas al tipo de limitaciones”.

Una oportunidad perdida para establecer por escrito las compensaciones concretas a las limitaciones a la producción en los ENP y sus áreas de influencia socioeconómica, ha sido la redacción del Proyecto de Ley de 2015 por el que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad³⁶. En dicho proyecto tan sólo menciona como novedad en este sentido el art. 42, que se refiere específicamente a las medidas de conservación de los espacios incluidos dentro de la Red Natura 2000. Se añade un nuevo apartado en el mencionado artículo con el fin de incidir en la necesidad de apoyo por parte de las Administraciones públicas a las actividades económicas compatibles con la conservación de los espacios de la Red Natura 2000, con especial prioridad para las actividades económicas coherentes con los valores que justifican la declaración del espacio como Red Natura 2000.

El nuevo apartado 4 del art. 42 señala que con el fin de promocionar la realización de actividades, coherentes con los valores que justifican la declaración de los espacios Red Natura 2000 se favorecerá el acceso a subvenciones, cuando así lo prevean las correspondientes bases reguladoras. De igual manera, “se analizará, en el marco de las competencias de la Administración General del Estado y de las Comunidades Autónomas, la posible implantación de bonificaciones en tasas, gastos de inscripción registral, o cuotas patronales de la Seguridad Social agraria, en las actividades que sean en general tanto coherentes como compatibles con los valores que justifican la declaración como espacios Red Natura 2000 y contribuyan al bienestar de las poblaciones locales y a la creación de empleo”.

³⁶ Núm.. 121/000145, 17 de abril de 2015 Núm. 145-1.

Lo cierto es que la nueva reforma legislativa no deja de ser –una vez más- una declaración de intenciones en el ámbito de los incentivos fiscales. La discrecionalidad y el establecimiento de los incentivos sometidos a la disponibilidad presupuestaria de cada momento, no deja de mantener la línea continuista de nuestra legislación, que regula claramente las limitaciones de los usos de cara a las explotaciones económicas y establece de soslayo beneficios potenciales subyugados a la buena voluntad del legislador estatal y autonómico de turno. Todo ello se deriva de la potencialidad de las diversas actuaciones acuñadas a través de términos como el de “posible implantación”. Ciertamente que la nueva reforma es más explícita que la regulación anterior, al concretar como sistema de incentivo la “implantación de bonificaciones en tasas, gastos de inscripción registral o cuotas patronales de la Seguridad Social agraria”³⁷.

En la nueva Ley se incluyen también las disposiciones necesarias para precisar las competencias que corresponden a la Administración General del Estado en lo relativo a la gestión del medio marino. Con base en la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, como la Sentencia 8/2013, de 17 de enero, la competencia de una u otra Administración va a venir determinada por las características y circunstancias objetivas del lugar a proteger, basadas en la mejor evidencia científica. Como se verá, los conflictos competenciales en este sentido han sido continuos entre el Estado y CCAA.

Una de las novedades más importantes que introduce la Ley es el nuevo capítulo VI del título II, relativo a la incorporación de la información ambiental

³⁷ La modificación establecida en el proyecto de Ley tiene por objeto garantizar la correcta aplicación del derecho internacional y la incorporación de la normativa de la Unión Europea en nuestro ordenamiento jurídico. En este sentido, las modificaciones que introduce la Ley van en la línea de adecuarse, por un lado, a lo dispuesto en la Convención de Naciones Unidas sobre el derecho del mar, de Montego Bay, de 10 de diciembre de 1982 que fue ratificada por España el 20 de diciembre de 1996, y en el Protocolo de Nagoya sobre el acceso a los recursos genéticos y participación justa y equitativa en los beneficios que se deriven de su utilización, ratificado por España el 3 de junio de 2014 y en el Reglamento (UE) N.º 511/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativo a las medidas de cumplimiento de los usuarios de dicho Protocolo en la Unión, por ser la Unión Europea también Parte Contratante de dicho Protocolo, así como perfeccionar la incorporación de la Directiva de Hábitats y de la Directiva 2009/147/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativa a la conservación de las aves silvestres (Directiva de Aves) en nuestro ordenamiento jurídico. A este fin, responden las modificaciones introducidas en el artículo 3, en el que se incorporan nuevas definiciones a las ya existentes en la Ley 42/2007, de 13 de diciembre.

en el Registro de la Propiedad. Con esta medida, se persigue dotar de mayor seguridad jurídica los aspectos relacionados con el régimen de propiedad de los espacios protegidos, por lo que la información perimetral referida a dichos espacios deberá tener su reflejo en dicho Registro. De la misma forma, también se prevé que el Catastro Inmobiliario tendrá acceso a dicha información ambiental de conformidad con su normativa reguladora. Esta cuestión será definitiva de cara a analizar la posible financiación vía contribuciones especiales de los espacios protegidos, motivada por un aumento de valor de los terrenos circundantes. La delimitación específica en este sentido será decisiva.

Se señala también, de forma expresa, que las Administraciones públicas no serán responsables de los daños ocasionados por las especies de fauna silvestre, excepto en los supuestos establecidos en la normativa sectorial específica. Esta disposición incide directamente sobre los sistemas de compensación por ataques del lobo y otras especies al ganado en ENP. Se crea una disposición general a la que se agregan las pertinentes excepciones. Sin duda, una medida que no asegurará la sostenibilidad y que no incentiva al agricultor y ganadero al respeto de las especies atacantes.

Por último, realizamos una breve referencia a la Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales³⁸ que para lo que interesa a nuestro estudio, desea devolver capacidad y protagonismo a los actores territoriales, en particular a propietarios públicos y titulares privados de terrenos en ENP así como a la población residente en sus entornos. En cualquier caso, dicha Ley deja clara la preeminencia de la finalidad protectora frente a otras de los ENP, al establecer que “el objetivo de estos espacios no es otro que el de la conservación de sus valores naturales y culturales, supeditando a este logro el resto de actividades como son su uso y disfrute, la sensibilización, investigación, etc.”

La legislación autonómica coadyuva en ocasiones -junto a la estatal- al mantenimiento de explotaciones económicas y, por ende, a la conservación de la biodiversidad en los ENP. Además, no debe olvidarse que muchas de estas explotaciones económicas se encuentran en ENP de zonas deprimidas,

³⁸ BOE Núm. 293 Jueves 4 de diciembre de 2014.

por lo que el apoyo a las mismas cuenta con una importancia añadida; varias CCAA valoran y recogen en sus disposiciones normativas esta protección³⁹.

³⁹ Dentro de las leyes que establecen una armonía con el desarrollo económico de los ENP destaca Ley 2/1989, de 18 de julio, por la que se aprueba el inventario de espacios naturales protegidos de Andalucía y se establecen medidas adicionales para su protección (BOJA Núm. 60 de 27 de Julio de 1989 y BOE Núm. 201 de 23 de Agosto de 1989). Se mantiene la existencia de un órgano colegiado consultivo para participar en la administración de los Parques Naturales, en atención a la necesidad de coordinar todos los factores que intervienen en el desarrollo económico de esas zonas.

En este aspecto destaca la Ley 11/1999, de 13 de mayo, de modificación puntual de la Ley 12/1994, de 19 de diciembre, de Espacios Naturales de Canarias (BOE Núm. 140, de 12 de junio de 1999) que señala que "también es importante destacar el gran valor estratégico del ENP uno de los sectores económicos más importantes de la ciudad". Otras legislaciones que incluyen los efectos socioeconómicos de manera concreta son la Ley 5/1991, de 5 de abril, de protección de los Espacios Naturales del Principado de Asturias (BOPA Núm. 87 de 17 de Abril de 1991 y BOE Núm. 121 de 21 de Mayo de 1991) y la Ley 6/1998, de 19 de mayo, de Espacios Naturales Protegidos de Aragón (BOA Núm. 64 de 03 de Junio de 1998 y BOE Núm. 139 de 11 de Junio de 1998). Esta última en su art. 16 establece las denominadas "áreas de influencia socioeconómica".

El caso de Baleares es significativo en el sentido de que la legislación expresa claramente desde su preámbulo la necesidad de protección de diferentes espacios como requisito *sine qua non* para el desarrollo de las actividades económicas que se llevan a cabo en ellos. En concreto, el preámbulo de la Ley 1/1991, de 30 de enero, de espacios naturales y de régimen urbanístico de las áreas de especial protección de las Islas Baleares, señala que "es necesario y urgente de dotar el patrimonio natural y paisajístico de interés para la Comunidad Autónoma, de un régimen urbanístico protector que facilite su conservación e impida su degradación, (...) se exige la adopción de medidas legislativas que vinculan las políticas territoriales y urbanísticas de los órganos ejecutivos de la Comunidad y de los municipios, en orden a una protección estable de los valores naturales y paisajísticos de unos territorios insulares caracterizados por su limitada superficie y por la fragilidad de los citados valores".

También entendemos que involucrar a las poblaciones afectadas por la declaración es una forma efectiva de que las áreas protegidas incluyan disposiciones sobre la realización de actividades socioeconómicas. Desde esta perspectiva, la Ley 11/1994, de 27 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, de Espacios Naturales Protegidos de la Comunidad Valenciana (DOCV Núm. 2423 de 09 de Enero de 1995 y BOE Núm. 33 de 08 de Febrero de 1995), ahonda en la necesidad de mantener cultivos y explotaciones para mantener el ecosistema. De nuevo, como ocurría en Baleares, la tensión protección-economía se desvanece ya que la primera viene a asegurar la segunda. Como señala el preámbulo de la Ley 11/1994, "los cambios recientes en los usos socio-económicos del territorio y los recursos, han provocado la crisis de muchos sistemas agrosilvo-pastorales o urbanos tradicionales, con consecuencias de amplio alcance sobre los ecosistemas naturales y, en general, sobre el medio rural en sus aspectos físico y socio-económico. Amplias zonas rurales del interior de la Comunidad Valenciana se despueblan o se marginalizan económica y socialmente, con los consiguientes procesos de abandono de cultivos, de pastos o de explotaciones forestales. Estos procesos provocan varios efectos ecológicos indeseables, como el incremento del riesgo de incendio forestal y la pérdida de suelos por los procesos erosivos. En paralelo, ciertos sectores del territorio, en buena parte costeros, sufren un proceso de desarrollo acelerado en términos económicos, poblacionales y de uso del territorio, lo que somete a los ambientes naturales a una presión muchas veces excesiva. Se da la circunstancia de que estos ambientes costeros son los más frágiles y ricos en cuanto a diversidad de especies y paisajes".

SEGUNDA PARTE: ELEMENTOS COMPETENCIALES DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA.

I. INTRODUCCIÓN

Para legitimar jurídicamente el establecimiento de tributos ambientales con relación a los espacios naturales protegidos e incluir elementos ambientales en diferentes tributos, es preciso determinar primero cual es la administración competente para la declaración, gestión y control –entre otros– de dichos espacios. Sabemos que el ámbito competencial del Estado, las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales, es complejo y difuso en ocasiones, por lo que corresponde al presente apartado esclarecer el ejercicio de las competencias anteriormente señaladas de cara a la composición de la tesis.

II. LAS COMPETENCIAS AMBIENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA ARMONIZACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES: VALORACIÓN CRÍTICA Y ADAPTACIÓN A LOS ENP

Para la propuesta de creación de tributos protectores del medio ambiente y la creación de compensaciones a los propietarios de terrenos enclavados en dichos espacios, habrán de examinarse las competencias comunitarias ambientales. Especialmente, analizaremos la posibilidad de

Lo mismo ocurre con la Ley 16/1994, de 30 de junio, de conservación de la naturaleza del País Vasco y sus sucesivas reformas (en BOPV Núm. 142 de 27 de Julio de 1994 y BOE Núm. 30 de 04 de Febrero de 2012) al disponer en su preámbulo que dicha Ley es consciente de que una protección a ultranza, dadas las especificidades socioeconómicas de las zonas a las que se dirige, produciría en buena parte efectos contrarios a los perseguidos, máxime cuando una parte importante de dichos espacios se localizan en zonas deprimidas socio-económicamente y a menudo en proceso de despoblamiento, proceso a invertir bajo la premisa básica de que la presencia del hombre perpetúa la configuración ecológica del territorio.

adopción de medidas de armonización fiscal para la protección del medio ambiente, de acuerdo con el principio “quien contamina paga”.

El art. 174.2 TCE señala que: “La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.

En este contexto, las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento comunitario de control. Por su parte, el art. 175.2 TCE exige la unanimidad del Consejo para adoptar disposiciones de carácter fiscal dirigidas a alcanzar los objetivos ambientales.

A partir de esta regulación surgen diversas dudas que a continuación planteamos. La primera es si en el ámbito de la Unión Europea puede establecer un tributo ambiental para los espacios naturales protegidos (p.e una tasa por utilización especial de dominio público) el cual deba ser exigido por los Estados miembros.

Como señala HERRERA MOLINA, este asunto ha sido muy discutido en la doctrina; en concreto se plantea si las competencias de armonización fiscal son suficientes para exigir a los Estados miembros el establecimiento de un nuevo tributo. A juicio de algunos autores, el tratado CE no ofrece fundamento para ello, pues supondría convertir las potestades armonizadoras en una competencia normativa para crear nuevos impuestos⁴⁰. Para KRÄMER, es evidente la posibilidad de establecer impuestos ambientales para alcanzar objetivos de protección ambiental⁴¹.

⁴⁰ HERRERA MOLINA, P.M, “Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental”, *Noticias de la Unión Europea*, Núm 193, Febrero 2001, pág. 49.

⁴¹ Ibid.

GONZÁLEZ PÁRAMO define la armonización fiscal como un proceso de aproximación más o menos intenso de los principales elementos de un impuesto o un sistema fiscal: tipos de gravamen, definición de las bases impositivas, retenciones, etcétera. La armonización fiscal es, por definición, una fórmula de coordinación que toma cuerpo en la adopción de decisiones legislativas y reglamentarias, resultantes de la negociación y el acuerdo entre países⁴². Esta fórmula pone de relieve que un efecto directo de la actividad armonizadora es la eliminación de disparidades entre los Estados miembros. Ahora bien, un modo de hacer desaparecer tales disparidades puede consistir en la creación de una nueva figura armonizada que desplace otros regímenes jurídicos fragmentarios. Por tanto, seguimos a HERRERA MOLINA cuando afirma la posibilidad que la Unión Europea pueda imponer a los Estados miembros la creación de nuevos tributos sometidos a directrices armonizadoras⁴³.

En este sentido, sería deseable una normativa fiscal armonizada sobre fiscalidad en espacios naturales protegidos, ya que dichos espacios forman parte de una estructura de índole comunitaria que comparte espacios comunes y objetivos comunes, especialmente el de integración ambiental⁴⁴. Es claro el

⁴² GONZÁLEZ PÁRAMO J. M., *Armonización y competencia fiscal en Europa. Nuevas Fronteras de la Política Económica*, CREI, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, 2000, pág. 95. Señala este autor que Todo proceso de armonización debe conducir normalmente a la "convergencia fiscal", pero no todo proceso de convergencia resulta de la armonización. De hecho, en ausencia de armonización las diferencias impositivas pueden actuar como factores de arbitraje si las bases impositivas son móviles. La "competencia fiscal" traería consigo una convergencia espontánea de estructuras impositivas, a medida que los gobiernos reaccionasen para retener actividad económica y recaudación impositiva dentro de su territorio.

⁴⁴ "Existen dos maneras genéricas de entender el principio de integración: la primera es anterior a la primacía que, principalmente desde finales de los años 80, ha conseguido el concepto de DS y se centra en integrar el componente medioambiental en todas aquellas políticas sectoriales con efectos negativos sobre el entorno como forma de reducir el déficit que acompaña a la política de medio ambiente (esto es lo que podría denominarse la «integración restringida»); la segunda es posterior en el tiempo y está inextricablemente vinculada al DS, ya que postula que en la sostenibilidad hay una interdependencia, y debe haber un equilibrio, entre los componentes medioambientales, económicos y sociales (a esto se le podría etiquetar de «integración ampliada»). En esta segunda acepción el énfasis se pone en la necesidad de que el crecimiento económico integre (o se vea acompañado por) tanto la preocupación medioambiental, de forma que se reduzcan sus externalidades sobre el medio físico, como la preocupación social, de forma que el bienestar material se distribuya de forma menos desigual". AGUILAR FERNÁNDEZ, S., "El principio de integración

ejemplo de la Red Natura 2000 como red ecológica europea de áreas de conservación de la biodiversidad. Dicha Red consta de Zonas Especiales de Conservación (ZEC) establecidas de acuerdo con la Directiva Hábitat y de Zonas de Especial Protección para las Aves (ZEPA) designadas en virtud de la Directiva Aves. Su finalidad es asegurar la supervivencia a largo plazo de las especies y los tipos de hábitat en Europa, contribuyendo a detener la pérdida de biodiversidad. Es el principal instrumento para la conservación de la naturaleza en la Unión Europea.⁴⁵

En el terreno específico de los espacios naturales protegidos, analizaremos si existe legislación comunitaria cuyo objetivo sea “compensar” pérdidas por el lucro cesante producido en diversas actividades. La existencia de dicha normativa, nos permitirá proponer una legislación armonizada en estas materias desde el punto de vista fiscal.

El problema a la hora de plantear la armonización viene derivado de sus límites, y dentro de estos los de carácter sustantivo y procedimental. Como señala GRAU RUIZ⁴⁶, el mayor límite material de la armonización radica en su carácter instrumental. La armonización no puede ser un fin en sí misma, ya que sólo puede llevarse a cabo “en la medida que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior” (art.93 TCE); “incida directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común” (art. 94 TCE) o “contribuya a la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente; la protección de la salud de las personas; la utilización prudente y racional de los recursos naturales” (art. 174 TCE). A la vista de lo expuesto, la armonización tributaria posee toda la legitimidad a la hora de establecer un sistema de incentivos común a los ENP

medioambiental dentro de la Unión Europea: la imbricación entre integración y desarrollo sostenible”, *Papers*, Núm. 71, 2003, pág. 83.

⁴⁵ El art. 6 de la Directiva 92/43/CEE titulado «Conservación de los hábitats naturales y de los hábitats de especies» instituye un marco para la conservación y protección de espacios es uno de los medios más importantes para cumplir el principio de integración medioambiental y, en última instancia, para conseguir un desarrollo sostenible.

⁴⁶ GRAU RUIZ, M.A., “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos*, Núm. 10, Mayo 2002, pág. 12 y ss.

de la Red Natura 2000 como asegurador de la conservación y protección del medio ambiente.

Esta afirmación se sustenta en el principio de subsidiariedad, por el cual la armonización sólo será legítima “en la medida que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de forma suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de de la acción contemplada a nivel comunitario” (art. TCE). Como señala VILLAR EZCURRA, “este principio es característico del modelo federal de organización política, que pretende acercar las decisiones a los ciudadanos, asentando una regla de ejercicio competencial. Ha sido considerado a la vez freno e impulso de la actividad de las instituciones comunitarias. Freno, por cuanto que las instituciones comunitarias no deben intervenir cuando en objetivo a alcanzar no pueda ser cumplido a escala estatal”⁴⁷.

A la vista de lo mencionado hasta ahora, parece evidente que la dimensión territorial de la Red Natura 2000 exige una política armonizada como factor coadyuvante al cumplimiento de sus objetivos medioambientales a nivel europeo, es más, los incentivos fiscales aseguradores de la biodiversidad son una herramienta de primer orden a la hora de alcanzar dichos objetivos, y poseen una importancia decisiva para su consecución.

Por otro lado, sigue señalando GRAU RUIZ⁴⁸, el verdadero límite y obstáculo a la armonización fiscal es la unanimidad en el seno del Consejo, unanimidad que se extiende a las medidas armonizadoras sobre impuestos indirectos (art. 93 TCE), a los tributos ambientales de carácter “esencialmente fiscal” (art. 175.2 TCE) y sobre cualquier otro género de medidas fiscales (art. 95.2 TCE).

III. COMPETENCIAS ESTATALES

⁴⁷ VILLAR EZCURRA, M., “la armonización fiscal prevista en el derecho comunitario”, *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, Vol. 49, Núm. 252, 1999, pág. 447 y ss.

⁴⁸ Ibid.

En el ámbito de la normativa estatal, la Constitución establece en su art. 31 el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Desde esta óptica podría entenderse dos cosas: que la fiscalidad se utiliza con una finalidad recaudatoria, para contribuir al sostenimiento del gasto público y que no cabe utilizar la fiscalidad para finalidades extra-recaudatorias, como pueden ser las medioambientales.

En nuestra Constitución no se contempla directamente (ni tampoco se excluye) la posibilidad de que la fiscalidad pueda ser utilizada con una finalidad distinta de la de sostener el gasto público. Es en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde se reconoce abiertamente la posibilidad de utilizar las potencialidades de la fiscalidad para fines no estrictamente recaudatorios. En particular, el artículo 2 establece la posibilidad de que los tributos puedan servir para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. En este sentido, se recuerda que dentro de estos fines y principios se encuentran los medioambientales, en concreto en el artículo 45 que analizaremos con detenimiento más adelante.

La constitución española en su art. 133 señala que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado ⁴⁹. A continuación, advierte que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes. Las decisiones fiscales que pueda tomar cada nivel de gobierno serán dependientes de la delimitación final de esa capacidad, que sólo queda perfeccionada una vez que se conozca el contenido de esas ls.

Como señala JIMÉNEZ COMPAIRED, en realidad la cuestión es más compleja. Como los instrumentos financieros son capaces de afectar o influir en otros ámbitos competenciales, parece un principio añadido que los poderes e instrumentos financieros no se utilicen para invadir o desbordar el orden o la

⁴⁹ Art. 133 1) La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2) Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3) Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley. 4) Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

distribución constitucional de competencias. La adopción de medidas fiscales termina afectando al sector material de referencia, que puede ser sin más la economía nacional o sectores más específicos (agricultura, energía, urbanismo, etc.) Resulta que en un Estado complejo las competencias sobre la regulación o ejecución de esas materias también son objeto de reparto desde la norma fundamental⁵⁰.

IV. LAS COMPETENCIAS COMUNITARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A. ASPECTOS PREVIOS: UN ACERCAMIENTO A LA TEORÍA DE LA DOBLE COMPETENCIA EN LA FISCALIDAD ECOLÓGICA

El Estado puede adoptar las medidas fiscales que crea oportunas, poniendo en marcha tributos nuevos sin más barreras a la hora de crearlos que las materiales. Para desentrañar las posibilidades para que, tanto las Comunidades Autónomas como la Corporaciones Locales, tomen decisiones tributarias con incidencia en el sector ambiental, conviene, primero, analizar la distribución de la capacidad tributaria entre todos los niveles de gobierno; y, segundo, enlazar la competencia material con la tributaria.

Como señala FALCÓN Y TELLA, en el caso de las CCAA, se requiere que cuenten con la doble competencia, tributaria y material. Así, la STC 46/1985, de 26 de marzo, consideró inconstitucional la regulación de determinadas tasas sanitarias por una Ley asturiana porque, en el momento de aprobarse la misma, dicha Comunidad no tenía competencias en materia de régimen jurídico y económico de la Seguridad Social, no bastando la competencia tributaria⁵¹.

Pero la competencia material no basta, sino que también es necesaria la competencia tributaria. Así, la STC 87/1987, de 2 de junio, declaró que la

⁵⁰ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "La tributación medioambiental en Aragón", *Noticias de la Unión Europea* Año XXV, Nº 289, Wolters Kluwer, febrero 2009, pág. 6.

⁵¹ FALCÓN Y TELLA, R: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, 4ª Edición, Madrid 2015, pág. 87.

clasificación de las películas cinematográficas no podía efectuarla una CCAA pues conlleva una serie de consecuencias de carácter fiscal en relación con determinados supuestos y exacciones estatales⁵².

En el área específica de los ENP la competencia material ha sido objeto de controversia aunque la misma ha sido abordada desde hace años por el TC. Dicho tribunal resolvió el recurso de inconstitucionalidad por el que en la Comunidad de Madrid se creaba una nueva categoría de espacio natural protegido denominada «Parque Regional», sometida a un régimen singular distinto y en contradicción. Según los reclamantes, la legislación básica del Estado infringía los límites de la competencia legislativa de la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de protección del Medio Ambiente⁵³. En el escrito, se aludía a la falta de competencia material de la comunidad para realizar esta declaración, ya que “resulta claro que en materia de protección del medio ambiente la Comunidad Autónoma de Madrid sólo ha asumido competencia legislativa para dictar «normas adicionales de protección», competencia de carácter limitado que habrá de desarrollarse en el marco de la legislación básica del Estado, por lo que la Ley impugnada solo puede ser constitucionalmente válida en la medida que se limita a establecer «normas adicionales de protección» en el marco de «la legislación básica del Estado”. De esta forma se establecía una regla eficaz para determinar las competencias materiales de las CCAA en materia medioambiental, a través de un criterio abierto, en el sentido de que las mencionadas competencias podrían ostentarse respetando –como se ha dicho- y sin que contradijeran la legislación básica estatal⁵⁴.

⁵² Ibid. Como continúa señalando el autor, cuando la CA dispone de doble título habilitante, material y tributario, para su actuación normativa, esta no puede reputarse inconstitucional, como indica la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto andaluz de tierras infrautilizadas.

⁵³ Arts. 149.1.23 CE. y art. 27.10 y 28.1 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Madrid, así como de los Reales Decretos 1.982/1983, de 20 de julio, y 1.703/1984, de 1 de agosto, sobre traspasos de funciones y servicios del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid en esta materia.

⁵⁴ El tribunal también despejó la incógnita de qué legislación básica habría de servir de referencia para el caso analizado entendiendo que era la entonces Ley estatal 4/1989, la que había de tomarse en consideración para medir los presuntos excesos competenciales que formulan los demandantes. “Como este Tribunal ha afirmado reiteradamente, la legislación básica del Estado a tener en cuenta como elemento de referencia para el enjuiciamiento de las normas autonómicas en este tipo de proceso constitucional ha de ser la vigente en el momento de adoptarse la decisión sobre la regularidad constitucional (SSTC 87/1985,

Para resolver la cuestión, el TC entendió que la Comunidad de Madrid no podía establecer normas adicionales de protección en contra de la legislación básica del Estado, pero, por la propia naturaleza de las normas de protección del medio ambiente, la Ley autonómica, respetando esa legislación básica, puede también complementar o reforzar los niveles de protección previstos en esa legislación básica, siempre que esas medidas legales autonómicas sean compatibles, no contradigan, ignoren, reduzcan o limiten la protección establecida en la legislación básica del Estado”.

La posibilidad de que las CCAA establezcan tributos de carácter extrafiscal, de manera muy temprana provocó el pronunciamiento del TC, que dijo, al menos respecto a este tipo de tributos caracterizados por su finalidad no predominantemente recaudatoria, que su institución había de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas. Esta declaración se produjo resolviendo un recurso de inconstitucionalidad presentado por la Ley de Reforma Agraria de Andalucía que estableció el Impuesto sobre tierras infrautilizadas. Desde entonces se ha asumido la teoría de la doble competencia, cuya jurisdicción termina limitándose en la práctica a los impuestos autonómicos⁵⁵.

Seguimos a JIMÉNEZ COMPAIRED cuando señala que “no se anula la teoría expuesta por el TC si se matiza la exigencia de concurrencia de la doble competencia , en el sentido de que debe entenderse relativa a la competencia material del modo más restrictivo, pues dado que el esquema de distribución competencial español es imposible que cualquier medida deje de afectar, aunque sea tangencialmente, a un sector de la realidad jurídica cuya legislación corresponde a otro gobierno”⁵⁶. En realidad, un impuesto autonómico ambiental es un instrumento más en apoyo de una competencia que las CCAA comparten con el Estado en la forma indicada. Esa competencia

137/1986, 27/1987 y 154/1988). Por ello ha de servir de marco de enjuiciamiento, en este proceso constitucional, el ius superveniens representado por la legislación básica del Estado vigente en este momento, es decir, la Ley 4/1989, de 27 de marzo”.

⁵⁵ Recurso de inconstitucionalidad número 685/1984. Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo, «BOE» núm. 89, de 14 de abril de 1987, págs. 6 a 22.

⁵⁶ JIMÉNEZ COMPAIRED, I: “la tributación medioambiental en Aragón”, Op. Cit. pág. 9.

para impulsar medidas adicionales de protección ambiental, parece más que suficiente para amparar las decisiones fiscales autonómicas.

De todo lo dicho queda claro que las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con las Leyes. En el plano formal, reúnen los requisitos para crear ex novo cualquier tributo, dado que, al contar con órganos de naturaleza legislativa, se cumplen las condiciones constitucionales vinculadas al principio de reserva de Ley. La delimitación de la imposición propia de las Comunidades Autónomas es uno de los cometidos más relevantes de LOFCA, puesto que los tributos no impositivos están enlazados con la actividad de dichas Comunidades Autónomas o con sus espacios demaniales.

El artículo 6.Uno LOFCA, reitera la posibilidad señalada en el artículo 133.2 de la Constitución, de que las Comunidades Autónomas puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con la Ley⁵⁷. Para una parte de la doctrina encabezada por GARCÍA NOVOA, “el resultado del ejercicio de este poder tributario no va a ser la creación de un sistema autonómico de tributos , sino una serie de medidas de la más variada procedencia, a diferencia de lo que sucede en algunos Estados federales – Estados Unidos, Alemania o Brasil- donde sí se observan auténticos sistemas fiscales de los entes sub-centrales”⁵⁸.

Por nuestra parte, entendemos que en España se ha establecido un sistema de cesión de tributos que si bien no otorga la autonomía tributaria de otras legislaciones, sí ha supuesto un avance importante en materia de tributación medioambiental. Así, diversos elementos ambientales de los

⁵⁷ La LOFCA, condiciona la capacidad de establecer tributos propios a ciertos requisitos: el sistema no podrá entrañar en modo alguno, privilegios económicos o sociales ni imponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, las CCAA no podrán sujetar a tributación elementos patrimoniales rendimientos o gastos situados en otras CCAA. Tampoco podrán gravar negocios, actos o hechos celebrados fuera del territorio de la Comunidad ni el ejercicio de bienes, derechos, u obligaciones que no hayan nacido ni deban cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo y las CCAA no podrán establecer tributos que supongan un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales ni que afecten de manera efectiva a la residencia de las personas ni a la ubicación de empresas y capitales.

⁵⁸ GARCÍA NOVOA, C., *Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica*, Marcial Pons, Barcelona 2008, pág. 424.

tributos introducidos en el IRPF, el IS y ISD principalmente, conforman un panorama prometedor de cara al establecimiento de incentivos y beneficios fiscales a los propietarios de explotaciones económicas en los ENP. En cualquier caso, coincidimos con GARCÍA NOVOA en pensar que esta situación no es comparable a la de otros países con sistemas administrativos complejos, que poseen una normativa propia en el ámbito estatal añadida a la federal. Precisamente los casos de Estados Unidos, Canadá, Argentina y otros Estados americanos serán analizados pormenorizadamente en esta tesis, de cara a obtener inspiración y enseñanzas para la aplicación legislativa de determinadas figuras al sistema español.

A falta de un sistema autonómico prolijo de normas tributarias propias, hemos de acudir a la posibilidad de introducir elementos ambientales en los tributos estatales cedidos⁵⁹, con la finalidad de establecer beneficios e incentivos a las explotaciones económicas en ENP. Las barreras son importantes en este sentido, pues el art. 19 de la LOFCA limita en gran medida esta posibilidad al establecer serias restricciones a las competencias autonómicas en este sentido. Así, por ejemplo, en el IRPF, las CCAA sólo podrán fijar la cuantía del mínimo personal y familiar, regular el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota. Esto tiene como consecuencia que las CCAA hayan decidido realizar deducciones sobre la cuota íntegra del impuesto para cuestiones relativas a ENP, resultando imposible la aplicación de sistemas más beneficiosos como el crédito fiscal sobre la cuota diferencial establecidos en la legislación estatal de EEUU y Canadá como se estudiará en próximos capítulos.

Para otro tipo de impuestos que afectan especialmente a la titularidad de fincas en ENP las posibilidades son mayores. Así, en el Impuesto sobre el Patrimonio las CCAA podrán determinar el mínimo exento, el tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones y en el Impuesto sobre Sucesiones y

⁵⁹ El artículo 10.Uno LOFCA dispone que son aquellos que, establecidos y regulados por el Estado, su producto corresponde a las Comunidades Autónomas. Los tributos que pueden ser objeto de cesión se encuentran establecidos en el artículo 11 LOFCA, destacándose por la posible relevancia que los mismo pueden tener con los incentivos fiscales medioambientales (como se verá más adelante): el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Donaciones, podrán fijar reducciones de la base imponible, el tipo de gravamen, determinar la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión. Por último, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las CCAA tendrán competencia para la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.

Entrando de lleno en el ámbito de los tributos cedidos, señala JIMÉNEZ LOZANO que aunque dichos tributos son establecidos y regulados por el Estado, las Comunidades Autónomas podrán tener ciertas competencias normativas en función de la concreta Ley de cesión¹²⁴. El artículo 19.Dos LOFCA permite que tal capacidad normativa pueda ejercitarse mediante el establecimiento de incentivos fiscales (medioambientales o no).

Esta capacidad normativa en los tributos cedidos puede conectarse con lo señalado en el artículo 206 del Estatuto de Autonomía de Andalucía (antes mencionado) que posibilita el establecimiento de medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental, por cuanto que tales medidas fiscales podrán referirse a los tributos propios como a los cedidos (ya que la Ley a la que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución es, precisamente, la LOFCA)⁶⁰. Lo anterior viene a reforzar la potencialidad de esta Comunidad Autónoma (y de otras con similar normativa) en materia de protección medioambiental utilizando como instrumento la

⁶⁰ Como señala ORTEGA ÁLVAREZ, a quien seguimos en este tema, hay 2 notas que deben destacarse. De una parte, los preceptos del estatuto andaluz son meramente programáticos, sin sanción jurídica posible, que en nada afectan a la formulación por parte del Estado de una legislación ambiental básica. De otra, en el caso andaluz, existe una limitación de los objetivos ambientales al beneficio de los andaluces, olvidando el sentido universal de las reglas relativas al medio ambiente. ORTEGA ÁLVAREZ, L., "El medio ambiente y los nuevos estatutos de autonomía", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, junio de 2008, pág. 57 y ss.

fiscalidad, tanto en los impuestos propios como en los cedidos (al mismo tiempo supone un incremento de responsabilidad, por cuanto que no puede evadir esta vía). Por otra parte, el artículo 81 del Estatuto de Autonomía para Extremadura establece la posibilidad de aprobar tributos propios de carácter medioambiental.

El art. 6.2 de la LOFCA dispone que “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado”. Esta disposición, que se aleja en su espíritu de legislaciones federales más avanzadas en este aspecto, se corresponde en su espíritu con lo establecido en nuestro cercano derecho italiano.⁶¹ Son varias las STC que aluden a este artículo interpretándolo, y dejando claro que no es lo mismo el “hecho imponible” que la “materia imponible”⁶².

Una cuestión importante, para lo que a nosotros nos ocupa, es si podría una Comunidad Autónoma establecer un tributo propio con idéntico hecho imponible al de un impuesto estatal por encontrarse exento en la Ley del Estado. La cuestión, como hemos señalado, es muy interesante, ya que, en caso de poder resolverse en sentido positivo, la financiación de los ENP por parte de las CCAA podrá contar con tributos cuyo hecho imponible haya sido exencionado por el Estado. A este respecto, señala HERMOSÍN ÁLVAREZ, que en la doctrina no parece que exista una total unanimidad ante esta disyuntiva⁶³. En cualquier caso, seguimos a LÓPEZ ESPADAFOR cuando señala que parece

⁶¹ Señalaremos más adelante el caso español, pero nos parece traer aquí a colación lo establecido en el derecho italiano en torno a este asunto. Las sentencias de la Corte Costituzionale Núm. 296 y 297 de 26 de septiembre de 2003, y la 311 de 15 de octubre del mismo año señalan que “no es admisible en materia tributaria, una plena manifestación de potestad regional autónoma en ausencia de la legislación fundamental de coordinación, otorgada por el Parlamento nacional, se debe entender reservada a las Regiones (si no hay límite y está expresamente reconocida en la Ley estatal) la potestad de legislar sobre los tributos existentes, instituidos y regulados por la Ley estatal” En opinión de MANZANO SILVA, de lo expuesto podemos llegar a la conclusión de que las regiones italianas no disponen de autonomía tributaria absoluta, que les permita establecer y regular sus propias figuras tributarias con plena independencia del legislador estatal. Es, una Hacienda derivada en gran medida, dependiente de la normativa estatal. MANZANO SILVA, M.E: *la autonomía tributaria de las regiones italianas*, Nueva Fiscalidad, Núm. 1, enero-febrero de 2008, pág. 50.

⁶² STC 37/1987.

⁶³ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., *Los impuestos ambientales autonómicos*, Op. Cit., pág. 76.

que el término “gravados” del art. 6.2 de la LOFCA está haciendo referencia a hechos sujetos a impuestos estatales, aunque exentos de éstos, y, por lo tanto, esos hechos sujetos a impuestos estatales no podrán pasar así a constituir hechos imponible de impuestos propios de las CCAA⁶⁴.

Otra parte de la doctrina estudia la posibilidad de que las CCAA establezcan tributos sobre presupuestos de hecho ya gravados por otros tributos, no ya estatales según se ha visto, sino locales en los casos de extrafiscalidad. MARTÍNEZ DE PISÓN, interpreta en sentido positivo el art. 6.3 al señalar que éste “permite la imposición automática sobre las materias que la legislación del régimen local reserve a las corporaciones locales”, ahora bien, eso se podrá hacer siempre y cuando no exista en dicha legislación una disposición que lo impida o que prevea lo contrario”⁶⁵. Esta posición nos parece congruente con el principio de seguridad jurídica que debe informar todo ordenamiento, ya que dejar a la interpretación ad casum, de cada disputa competencial iría en contra del espíritu del art. 6.3 que pretende evitar los conflictos competenciales interadministrativos.

Por último, señalar que en opinión de algunos autores, los límites de las CCAA en relación con las corporaciones locales en el caso de tributos con fines no fiscales (como los ambientales objeto de nuestra tesis), no deberían poseer mayor trascendencia. Para ZORNOZA PÉREZ, los límites establecidos en los apartados 2 y 3 de la LOFCA, obedecen a un único e idéntico propósito, cual es la resolución de eventuales conflictos que pudieran surgir entre los diferentes niveles de administración. Lo que ocurre es que el conflicto entre las CCAA y las Corporaciones locales es sólo aparente, ya que en virtud de la competencia exclusiva del Estado para la ordenación legal del sistema

⁶⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Algunas consideraciones sobre recargos y tributos propios en la financiación autonómica”, *Revista valenciana de hacienda pública*, Palau 14, Núm. 33, 1998, pág. 53 y 54.

⁶⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Tributación medioambiental y financiación autonómica. El impuesto de Castilla la Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, Junio 2008, Pág. 18-19. Estamos de acuerdo con este autor cuando señala que no es acertado hacer depender la constitucionalidad de los gravámenes autonómicos de una lectura literal y rigurosa del art. 6.3, que se traduce a la postre en determinar si existe coincidencia o no entre las materias imponible de los tributos propios autonómicos y los del ámbito local.

tributario local, se traduce en un conflicto entre éste y las CCAA que por tanto, no tiene sentido resolver de acuerdo con las reglas vistas⁶⁶.

A nuestro entender, la mencionada posición nos llevaría a eliminar todo tipo de conflictos entre las distintas administraciones en el amplio espacio jurídico-tributario. Dado que la facultad legislativa de las CCAA es derivada de la facultad originaria del Estado, podría entenderse que todo lo legislado por éstas ha sido estipulado por el propio Estado, con lo cual, el problema quedaría siempre resuelto.

B. LA NORMATIVA BÁSICA ESTATAL Y SU DESARROLLO POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El presente apartado se muestra decisivo de cara a legitimar las desgravaciones fiscales en los espacios naturales protegidos. La realización de propuestas relativas a la creación de desgravaciones fiscales para actividades desarrolladas por propietarios de terrenos a modo de compensación del lucro cesante en los ENP, exige un análisis detallado de las competencias materiales institucionales que les afectan. Habrá de despejarse la incógnita de qué ente (estatal, autonómico o local) es realmente el que ostenta las competencias sobre declaración y gestión de estos espacios, así como los titulares de las competencias de planificación y cooperación entre otras. Por otro lado, a la hora de realizar propuestas de financiación a través de tasas y contribuciones especiales, habrá de analizarse qué ente tendrá la competencia material sobre los espacios naturales protegidos, de cara a proponer y ejecutar estos tributos.

Lo que a continuación se tratará es precisamente las competencias de declaración, gestión, coordinación y la financiación de los espacios naturales protegidos. El propósito de este apartado es construir una argumentación sólida y respetuosa con el bloque de constitucionalidad, que sirva de herramienta a

⁶⁶ ZORZONA PÉREZ, J., "El impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las CCAA", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, junio 2008, pág. 74. Así, continúa este autor, a partir de la STC 233/1999, de 16 de diciembre, resulta indiscutible que la competencia para la regulación del sistema tributario local corresponde exclusivamente al Estado... carece de sentido establecer para la protección de dicho sistema, frente a una hipotética invasión de su espacio fiscal por parte de las CCAA, reglas distintas de las que protegen el espacio fiscal del propio Estado.

futuros legisladores para amparar las acciones desgravatorias y de financiación que proponemos en la presente tesis.

Es por ello, que nuestra sistemática comenzará analizando el marco competencial material establecido en la las Leyes 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad y 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales. También analizaremos ciertos aspectos del Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad,⁶⁷ que incluye nuevas estipulaciones en torno a los beneficios de la Red Natura 2000 y concreta aspectos importantes relacionados con los espacios marinos. A continuación revisaremos las diversas enmiendas que los grupos políticos han realizado a los proyectos de Ley para optimizar y legitimar su cumplimiento. Realizaremos también un estudio de la jurisprudencia constitucional relacionada con las enmiendas propuestas y terminaremos con unas conclusiones personales basadas en todo lo estudiado.

Las competencias materiales sobre espacios naturales protegidos, cuentan siempre con una doble vertiente legislativa. Por un lado, el Estado establece una normativa básica, y –por otro- las Comunidades Autónomas, amplían y desarrollan dicha normativa. La Sentencia 101/2005, de 20 de abril de 2005, recoge la doctrina tradicional sobre las exigencias y características de las normas básicas en materia de medio ambiente (art. 149.1.23 CE). En primer lugar, el deber estatal debe dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica, impidiendo que un alto grado de detalle evite el desarrollo legislativo de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de medio ambiente, vaciándolas así de contenido» (STC 102/1995, FJ 8⁶⁸).

⁶⁷ Boletín oficial del Congreso de 17 de abril de 2015 Núm. 145-1.

⁶⁸ La mencionada sentencia señala claramente que «Aunque esta redacción del Texto constitucional lleva naturalmente a la conclusión de que el constituyente no ha pretendido reservar a la competencia legislativa del Estado sólo el establecimiento de preceptos básicos necesitados de ulterior desarrollo, sino que, por el contrario», la competencia para ese desarrollo de tal legislación básica, que a la sazón sólo disfrutaban tres Comunidades Autónomas (País Vasco, Cataluña y Andalucía), hoy generalizada por la Ley Orgánica 9/1992, es una atribución «sin duda legítima», pues «la Constitución no excluye la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan desarrollar también, mediante normas legales o reglamentarias, la legislación estatal», cuando específicamente los Estatutos les hayan atribuido esta competencia. Ahora bien, su obligada interpretación conforme a la

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional reconoce que la gestión de los parques nacionales se debe llevar a cabo por las Comunidades Autónomas: "en la doctrina constitucional citada, se observa que la función ejecutiva estatal se debe limitar a supuestos realmente excepcionales, agotándose antes las fórmulas de coordinación y colaboración que no impliquen gestión" (STC 194/2004).

Por otro lado, la sentencia 101/2005 afirma que "lo básico, como propio de la competencia estatal en esta materia, cumple más bien una función de ordenación mediante mínimos que han de respetarse en todo caso, pero que pueden permitir que las Comunidades Autónomas con competencias en la materia establezcan niveles de protección más altos, como ya se dijo en la STC 170/1989. No son, por tanto, lo genérico o lo detallado, lo abstracto o lo concreto de cada norma, las piedras de toque para calificarla como básica, o no, sino su propia condición de tal a la luz de lo ya dicho» (STC 102/1995, FJ 9).

Por último, el TC analiza en la referida sentencia la «afectación transversal» que las directrices básicas medioambientales pueden tener, no ya sobre las normas de desarrollo legislativo y la ejecución en la propia materia de Medio Ambiente, sino sobre las competencias sectoriales de las Comunidades Autónomas con las que se entrecruzan y que están directamente implicadas (ordenación del territorio, caza, pesca fluvial y lacustre, pesca en aguas interiores, marisqueo, turismo, ocio y tiempo libre, desarrollo comunitario e investigación, entre otras). "La afectación transversal del título competencial del Estado, que se ciñe al ámbito de lo básico (art. 149.1.23 CE), será conforme con el orden constitucional de competencias, en su condicionamiento de las competencias sectoriales de las Comunidades Autónomas, cuando dicha afectación se traduzca en la imposición de límites a las actividades sectoriales en razón a la apreciable repercusión negativa que el

Constitución pone de manifiesto, «sin embargo, que en materia de medio ambiente el deber estatal de dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica, aun siendo "menor que en otros ámbitos", no puede llegar, frente a lo afirmado en la STC 149/1991 (fundamento jurídico 1.º, D, in fine) de la cual hemos de apartarnos en este punto, a tal grado de detalle que no permita desarrollo legislativo alguno de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de medio ambiente, vaciándolas así de contenido».

ejercicio ordinario de la actividad sectorial de que se trate pueda tener para la preservación de los parques nacionales. Cuando así ocurra, los límites impuestos podrán calificarse de normas básicas ex art. 149.1.23 CE. Por el contrario la afectación transversal de las competencias sectoriales de las Comunidades Autónomas resultará vulneradora del orden competencial cuando la normativa estatal comporte, más que el establecimiento de limitaciones específicas o puntuales de las actividades sectoriales, una regulación de mayor alcance, incluso aunque dicha regulación presente una finalidad de protección ambiental, pues, obvio es, los parques nacionales no constituyen territorios exentos de la aplicación de las antedichas competencias sectoriales de las Comunidades Autónomas. En estos casos, en suma, no estaremos ante normas básicas del medio ambiente, sino ante verdaderas normas encuadrables en la materia sectorial que en cada caso corresponda”⁶⁹.

Pues bien, si hay una norma que generó amplias discrepancias sobre la relación entre la legislación básica y la de las Comunidades Autónomas esa fue -sin duda-, la 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales. Según defendieron distintos grupos entre los que destacó Izquierda Plural⁷⁰, “hasta el momento los parques nacionales dependían de las Comunidades Autónomas y con la Ley que estamos analizando, se pretende que pasen a ser regulados conjuntamente entre las administraciones autonómicas y el Estado. Claros ejemplos de ello los encontramos en la declaración del estado de emergencia, o en la decisión de declaración de un parque nacional”.

Este proyecto –continúan diciendo estos sectores críticos- “es una nueva recentralización del Gobierno e invasión de las competencias autonómicas. El Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente demuestra una vez más la falta de lealtad institucional y respeto a la pluralidad y participación de las distintas administraciones en la implementación de las políticas. En lugar de facilitar la coordinación horizontal y la colaboración entre CCAA, el Ministerio impone de nuevo una lógica centralista y de jerarquía vertical entre el Estado y

⁶⁹ STC 101/2005.

⁷⁰ Entre ellos Izquierda Plural en la Enmienda Núm. 1 a la totalidad presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA,: La Izquierda Plural, BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, Núm. 78-2, de 13/06/2014.

las CCAA contraria a los principios de subsidiariedad y autogobierno”⁷¹.

En el mismo sentido se manifestó el Grupo Parlamentario Mixto⁷² al señalar que el Proyecto de Ley que se presentó implicaba una “vuelta atrás” al reservar al Estado amplias facultades en la planificación de la red de parques nacionales, además de limitar la participación de las Comunidades Autónomas, vetando de forma expresa cualquier intervención en la gestión en el caso de los parques marítimos. Así, continúa la enmienda, tanto en el proceso de planificación de la red de parques nacionales, como a la hora de concretar la delimitación de los espacios, a través de su declaración, la capacidad de decisión recae en exclusiva en la Administración General del Estado, relegando a las CCAA a una participación testimonial, a través de informes que ni siquiera se les otorga vinculación determinante cuando afecta a competencias relativas a la ordenación territorial.

Sin embargo, el aspecto más regresivo se refiere a la limitación absoluta en la gestión de parques nacionales que abarcan espacios marítimos por parte de las Comunidades Autónomas, reservando así al órgano competente en materia de medio ambiente de la Administración General del Estado. Esta limitación a la participación de los órganos competentes de las Comunidades Autónomas en los espacios marítimos que formen parte de la red de parques nacionales, se convierte en negativa rotunda y es especialmente lesiva en las Comunidades Autónomas que tienen una parte importante de su territorio volcada hacia la costa, y que desarrollan actividades en zonas marítimas próximas a su territorio, como es el caso de Galicia.

El Grupo socialista⁷³ en el Congreso indicó numerosos aspectos donde alertaba de que pueden existir problemas de constitucionalidad respecto a la norma objeto de estudio, porque en la regulación de determinados órganos y en la atribución de sus funciones existen dudas importantes de si respetan la

⁷¹ Ibid.

⁷² Enmienda Núm. 2 Convergència i Unió BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014.

⁷³ Enmienda Núm. 3 realizada por el Grupo Socialista BOCG Congreso de los Diputados, serie A, Núm. 78-2, de 13/06/2014.

distribución de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

**a) Competencias de declaración de los espacios naturales protegidos:
Análisis contextualizado al nuevo Proyecto de Ley por la que se
modifica la Ley 42/2007**

La STC 234/2012, de 13 de diciembre de 2012 señala que el legislador ha asumido la caracterización ya clásica de los espacios naturales protegidos, que distingue en los mismos un elemento territorial —la delimitación territorial del espacio—, un elemento formal —su declaración expresa como tal— y un elemento teleológico —primordialmente, la preservación de sus cualidades ecológicas, sin perjuicio de posibilitar su disfrute y fomentar el desarrollo socioeconómico del entorno—, se hace evidente que la más precisa delimitación del territorio abarcado por la declaración de espacio natural protegido es imprescindible para acotar la zona concreta sometida al peculiar régimen derivado de tal declaración.

Para analizar las competencias de declaración estudiaremos el caso concreto de la Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales, y más tarde la Ley 42/2007. En el caso concreto de los parques nacionales, la Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales, el art. 8.2 señala que “la iniciativa para la declaración de un parque nacional corresponde a la comunidad o comunidades autónomas en las que se encuentre comprendido dicho espacio o al Gobierno de la Nación”. En su apartado 8, el art. 8 señala que “en el caso de parques nacionales declarados sobre aguas marinas bajo soberanía o jurisdicción nacional, la iniciativa para la declaración corresponde al Gobierno de la Nación, que la formalizará mediante la aprobación inicial de la correspondiente propuesta”.

Pues bien, varias Comunidades Autónomas plantearon el interrogante sobre la constitucionalidad del precepto y –a su modo de ver- la evidente laminación de competencias respecto a la anterior Ley. Por un lado, el Grupo

Parlamentario Catalán (Convergència i Unió)⁷⁴ entendió que en la antigua Ley 5/2007, de la Red de Parques Nacionales, la iniciativa de la declaración podía ser de la Comunidad Autónoma o del Gobierno del Estado (artículo 10.3). Sin embargo el procedimiento establecido por la nueva Ley, prevé que la iniciativa sea obligadamente conjunta. Es decir, lo que supone a su modo de ver es que - en la práctica- se recortan las competencias de las Comunidades Autónomas respecto la aprobación inicial de las propuestas de nuevos Parques Nacionales, ya que con la nueva redacción debe intervenir siempre el MAGRAMA.

Sin duda, cabe discutir si la intervención de la Administración General del Estado en la gestión y formulación de una iniciativa para declarar un nuevo Parque Nacional es una competencia de carácter básico y si se respeta el ámbito de competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas en materia de espacios naturales protegidos; en particular, de los Parques Nacionales situados en su territorio.

En torno a este asunto, la STC 97/2002, de 25 de abril de 2002 señala que «La declaración de que un espacio natural merece la protección prevista constitucionalmente, es un acto netamente ejecutivo que consiste en aplicar la legalidad, individualizándola y, por tanto, es también un acto materialmente administrativo. En tal sentido, ha de considerarse correcto el principio del cual parte la Ley, donde se dice al respecto que la declaración de lo que sean parques, reservas naturales, monumentos naturales y paisajes protegidos y su gestión corresponderá a las Comunidades Autónomas”.

Pero tampoco debe olvidarse que la doctrina constitucional contenida en la STC 149/1991, sobre la Ley de costas, permite derivar una especie de principio “proambiental” sobre el conjunto de la actuación de los poderes públicos correlacionado con la categoría de derecho subjetivo al medio ambiente, lo que conduce a la apreciación de la existencia de un interés general que le permite al Estado actuar no sólo en las materias de su competencia exclusiva, sino también en las que han sido atribuidas a la

⁷⁴ Enmienda Núm. 129 Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) al apartado 2 del art. 8 del proyecto de Ley de Parques Nacionales, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, Núm. 78-2, de 13/06/2014.

competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas⁷⁵.

A nuestro modo de ver, todo ello permite apuntar hacia un «principio de subsidiariedad» a favor del Estado, basado en la importancia del elemento teológico derivado del art. 45 CE, y también a una competencia prevalente del Estado que opera cuando la coordinación o integración de competencias concurrentes es insuficiente. En conclusión, lo expuesto conlleva que las competencias autonómicas no pueden ser entendidas en términos tan absolutos que eliminen o destruyan las del Estado.

Desde esta perspectiva puede entenderse que la declaración de un parque pueda ser considerado en ocasiones un elemento de interés general que corresponde al Estado, cuando la coordinación o integración de competencias concurrentes es insuficiente sin que las Comunidades Autónomas puedan oponer a esta idea la de laminación de sus facultades. El art. 45 CE es claro en este aspecto y en él y en la interpretación constitucional del mismo nos apoyamos para sostener esta afirmación.

En cualquier caso, continúa la enmienda, “en Cataluña las competencias en materia de espacios naturales protegidos son exclusivas y ello incluye la figura del parque nacional, que se regula en la Ley 12/1985, de 13 de junio, de espacios naturales. Por ello, consideramos necesario que el artículo 8 tenga una previsión en el sentido que en Cataluña o en Comunidades Autónomas con competencias análogas, la declaración o la ampliación de un parque nacional se lleve a cabo mediante la aprobación de una Ley autonómica”⁷⁶.

⁷⁵ Sentencia 36/2005, de 17 de febrero de 2005. Recurso de inconstitucionalidad 5590-2002. Promovido por el Gobierno de Aragón contra la disposición adicional cuarta de la Ley 15/2002, de 1 de julio, por la que se declara el Parque Nacional marítimo-terrestre de las Islas Atlánticas de Galicia, en cuanto que da nueva redacción a los art. 19.3, 23.5 c), 23.bis.6 c) y 23.ter.3 de la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE núm. 69 Martes 22 marzo 2005.

⁷⁶ Por otro lado, como señala Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural en su enmienda Núm. 37 al art. 8.2 “El artículo 8, aunque prevé la intervención autonómica en diferentes fases del procedimiento, no ha previsto la emisión del informe preceptivo de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado previo a la declaración y delimitación de espacios naturales con un régimen de protección estatal situados total o parcialmente en Cataluña, que regula el artículo 144.4 del Estatuto de Autonomía de Cataluña”. BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014. En sentido similar se expresa la enmienda Núm. 40 de este grupo al señalar que “La propuesta actual de declaración de parque nacional atenta contra las competencias de las Comunidades Autónomas en un intento más

Por lo que respecta al resto de ENP, el artículo 36 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad señala en su apartado 1 que “corresponde a las Comunidades Autónomas la declaración y la determinación de la fórmula de gestión de los espacios naturales protegidos en su ámbito territorial y en las aguas marinas cuando, para estas últimas, en cada caso exista continuidad ecológica del ecosistema marino con el espacio natural terrestre objeto de protección, avalada por la mejor evidencia científica existente”.

Por otro lado, el apartado 2 indica que “en los casos en que un espacio natural protegido se extienda por el territorio de dos o más Comunidades Autónomas, éstas establecerán de común acuerdo las formulas de colaboración necesarias”.

El problema ha venido derivado tradicionalmente de los espacios marinos. Para una parte de las Comunidades Autónomas⁷⁷, el mencionado art. 36 “traslada en términos excesivamente estrictos la doctrina del TC expresada, por todas, en su STC 38/2002, que atribuía a las CCAA facultades de gestión en los espacios marinos siempre que éstos conformasen una unidad ecológica con el correspondiente espacio natural protegido terrestre”. En este sentido, para la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo supone un claro ejemplo de inconstitucionalidad y laminación de sus competencias⁷⁸.

de recentralización. Se propone la redacción actual de la Ley 5/2007, de Parques Nacionales. Algunas Comunidades Autónomas abogaron por Permitir que las CCAA también tengan una participación activa en la declaración de parques en zonas marítimas, puesto que el proyecto de Ley excluía de forma injustificada su participación. En este sentido se pronuncia la enmienda Núm. 76 del Grupo Parlamentario Mixto, al art. 8.8, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014.

⁷⁷ Traemos a colación la enmienda Núm. 151 del Grupo Parlamentario Vasco al art. 36.1 en la que entiende que “el concepto de territorio debe aprehender los espacios marítimos integrantes del mar territorial adyacente a las costas de las Comunidades Autónomas como territorio en el que se apliquen las competencias autonómicas; es decir, que las CCAA ostenten competencias no sólo sobre el territorio terrestre sino también sobre el marino que, dentro de los límites del mar territorial, sean limítrofes a sus costas. Con ello se procura la posibilidad de que las CCAA puedan declarar espacios naturales exclusivamente marítimos, incluso, por tanto, sin que sean continuidad de un espacio natural terrestre, y ello por las mismas razones que avalan que sean las CCAA las competentes para gestionar los espacios protegidos terrestres: ninguna diferencia debe darse en razón de la naturaleza del territorio por lo que la enmienda que presentamos abre la puerta a que el principio de territorialidad de las competencias autonómicas comprenda también esos espacios. BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 140-8, de 02/10/2007.

⁷⁸ En la enmienda Núm. 64 presentada por el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds “La atribución competencial por parte de la administración del

A este respecto, nuestra opinión es que –como sabemos– las Comunidades Autónomas ostentan competencia exclusiva en materia de «espacios naturales protegidos»; el problema se plantea con el tema de las aguas marinas donde el Estado posee competencias exclusivas sobre el mar territorial. A este respecto, la STC 38/2002, de 14 de febrero⁷⁹, que sintetiza dicha jurisprudencia⁸⁰, en el fundamento jurídico 6 de la STC 38/2002 afirma que:

1) las competencias de las Comunidades se circunscriben a su ámbito territorial, lo que no impide que el ejercicio de las competencias de una Comunidad pueda tener repercusiones de hecho fuera de su territorio;

2) en el mar territorial pueden llegar a ejercerse competencias autonómicas «excepcionalmente» cuando concurra una de las dos circunstancias siguientes
a) haya un explícito reconocimiento estatutario (la Sentencia cita a modo de ejemplo las competencias sobre vertidos industriales o contaminantes en aguas

Estado no respeta la competencia exclusiva de la Generalitat de Catalunya en materia de espacios naturales artículo 144.2 del EAC, y la competencia compartida en materia de medio ambiente que incluye expresamente el medio ambiente marítimo sino tiene por objeto la preservación de los recursos pesqueros marítimos. El tribunal Constitucional ha afirmado "la calificación de un segmento o trozo de la zona marítima terrestre como parte de un espacio natural protegido corresponde también a la CC.AA. en cuyo territorio se encuentre". STC 118/1998 de 4 de junio. Asimismo los títulos competenciales del Estatuto de Autonomía habilitan a Cataluña para actuar en los espacios marítimos que confrontan con su litoral, en relación a la pesca marítima STC 147/1998, de 2 de julio; salvamento marítimo STC 40/1998, de 19 de febrero; transporte marítimo STC 40/1998, de 19 de febrero; marisqueo y acuicultura STC 103/1989, de 8 de junio; medio ambiente STC 118/1998, de 4 de junio, y 97/2002, de 25 de abril; espacios naturales protegidos STC 38/2002, de 14 de febrero. BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 140-8, de 02/10/2007.

⁷⁹ Sentencia 38/2002, de 14 de febrero de 2002. Conflictos positivos de competencia acumulados 1492/95 y 3744/95. Plantea dos por el Gobierno de la Nación y por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, respecto al Decreto andaluz 418/1994, de 25 de octubre, y la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 3 de julio de 1995, sobre el parque natural y la reserva marina de Cabo de Gata-Níjar. Competencias sobre medio ambiente, pesca marítima y el mar territorial. Delimitación del ámbito de vigencia de varios preceptos autonómicos. BOE Núm. 63 14 marzo 2002.

⁸⁰ Esta Sentencia tuvo por objeto los conflictos positivos de competencia acumulados en relación con el parque natural y la reserva marina del Cabo de Gata-Níjar. La discrepancia competencial se centraba en una determinada porción del ámbito físico del parque natural, en concreto, la franja marítima de una milla de anchura situada en el límite este y sur de dicho parque, respecto de la cual ambas partes admitían que está situada en las aguas exteriores del mar territorial.

territoriales y salvamento marítimo, previstas en los artículos 17.6 y 11 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, respectivamente); b) lo exija la propia naturaleza de la competencia, tal como resulta de la interpretación del bloque de la constitucionalidad (y, entre otras, se refiere –con indicación de la correspondiente Sentencia– a las competencias sobre acuicultura, ordenación del sector pesquero, marisqueo);

3) la competencia autonómica para la protección de espacios naturales no alcanzan su extensión al mar territorial salvo que así venga exigido por la continuidad y unidad espacio natural protegido; y

4) en consecuencia, cuando no concurra alguna de estas circunstancias, la competencia ejecutiva corresponderá al Estado conforme al art. 149.3, en relación con el art. 149.1.23, ambos de la Constitución. En suma, para el Tribunal Constitucional las competencias de las Comunidades Autónomas no se extienden de ordinario al mar territorial. Y ello porque el mar territorial no forma parte del territorio autonómico⁸¹.

Esta doctrina ha sido reiterada recientemente por nuestra Sentencia 8/2013, de 17 de enero, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad que el propio Gobierno de Canarias interpuso contra el artículo único apartado uno de la Ley 12/2007, de reforma de la Ley 34/1998 del sector de hidrocarburos, que atribuye a la Administración del Estado la competencia para autorizar prospecciones que afecten al subsuelo marino.

Como señala el Informe del Consejo de Estado 2/2005, de julio de 2006, titulado “Informe sobre las competencias de las distintas administraciones territoriales y órganos de la Administración General del Estado en materia de protección de hábitats y especies marinas y de declaración y gestión de áreas marinas protegidas”, porque el mar territorial no forma parte del territorio de las Comunidades Autónomas, tenemos señalado que «sólo excepcionalmente pueden llegarse a ejercerse competencias autonómicas sobre el mar territorial,

⁸¹ Esta doctrina ha sido reiterada recientemente por nuestra Sentencia 8/2013, de 17 de enero, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad que el propio Gobierno de Canarias interpuso contra el artículo único apartado uno de la Ley 12/2007, de reforma de la Ley 34/1998 del sector de hidrocarburos, que atribuye a la Administración del Estado la competencia para autorizar prospecciones que afecten al subsuelo marino.

siempre y cuando exista un explícito reconocimiento estatutario» y que «sólo excepcionalmente el ejercicio de una competencia autonómica puede tener efectos extraterritoriales y extenderse al mar territorial cuando resulte imprescindible para el ejercicio de la competencia de la que es titular». En STC 99/2013, de 23 de abril de 2013 se señala que “esta y no otra es la idea que subyace en nuestra doctrina relativa al soporte material al que se extiende la competencia autonómica; doctrina que, contrariamente a lo afirmado por el Gobierno recurrente, expresa con claridad los motivos por los que el territorio de las Comunidades Autónomas no se extiende al mar territorial”.

Cuestión diferente se da cuando el espacio protegido no se encuentre ubicado en el mar territorial, aunque se conforme como un espacio marino (por ejemplo, una salina) Así, en sentencia 97/2002, de 25 de abril de 2002⁸², el TC señala que “es claro que la declaración como reserva natural del espacio físico integrado por las Salinas de Ibiza («Ses Salines»), las Islas des Freus y las Salinas de Formentera, corresponde a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, sin que pueda oponerse nada en contrario por el hecho de que dicho espacio se localice en todo o en parte en el dominio público marítimo-terrestre, en la medida en que, según venimos insistiendo, aquella declaración corresponde a la Comunidad Autónoma cuyo territorio se sitúa la zona protegida incluso en tales supuestos”.

El Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, incluye las disposiciones necesarias para precisar las competencias que corresponden a la Administración General del Estado en lo relativo a la gestión del medio marino, tema -como se ha visto- altamente conflictivo en el ámbito competencial a pesar de la profusa doctrina constitucional. El proyecto establece una regla general al indicar que “las funciones configuradas por la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, derivadas del artículo 149.1 23.^a de la Constitución Española, han de ser ejercidas por las Comunidades Autónomas en el ámbito terrestre y

⁸² Resuelve los recursos de inconstitucionalidad 3492/95 y 3672/95 (acumulados). Promovidos por el Gobierno y el Parlamento de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears contra la Ley 26/1995, de 31 de julio, por la que se declara reserva natural las Salinas de Ibiza (“Ses Salines”), las Islas des Freus y las Salinas de Formentera. Veto del Senado en el procedimiento legislativo. Competencias sobre medio ambiente y espacios naturales protegidos (STC 195/1998).

por la Administración General del Estado, en el ámbito marino”. Esta regla general, derivada del concepto de territorialidad de las competencias autonómicas, que ha sentado la doctrina del Tribunal Constitucional, tiene una excepción en materia de espacios ambientalmente protegidos. Según la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2013, de 11 de abril, «el ejercicio de la competencia autonómica sobre espacios naturales protegidos en el mar territorial es excepcional y solo se justifica cuando las propias características y circunstancias del espacio natural a proteger demanden una gestión unitaria» (FJ 6). Con base en la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, como la Sentencia 8/2013, de 17 de enero, la competencia de una u otra Administración va a venir determinada por las características y circunstancias objetivas del lugar a proteger, basadas en la mejor evidencia científica⁸³.

b) Competencias de gestión

Ya hemos señalado en el apartado anterior que la gestión de los ENP corresponderá a las CCAA⁸⁴. En el caso de los parques nacionales, el art. 21 de la Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales señala que, “la gestión y organización de los parques nacionales corresponde directamente a las Comunidades Autónomas en cuyos territorios estén situados, incluidos los marítimo-terrestres cuando exista continuidad ecológica del ecosistema terrestre con el marino, lo cual deberá estar avalado por la mejor evidencia científica existente y estar así reconocido expresamente en la Ley declarativa”.

⁸³ Texto obtenido de la tercera parte del Preámbulo de dicha disposición. El Proyecto de Ley propone una reforma del art.6 dejando claras las competencias estatales sobre el medio marino a la luz de la reciente doctrina constitucional. En concreto otorga al Estado “el ejercicio de las funciones a las que se refiere esta Ley, con respecto a todas las especies, espacios, hábitats o áreas críticas situados en el medio marino, sin perjuicio de las competencias de las Comunidades Autónomas del litoral. Asimismo, corresponde a la Administración General del Estado el ejercicio de estas funciones en la zona económica exclusiva, plataforma continental, y espacios situados en los estrechos sometidos al Derecho internacional o en alta mar. 2. Corresponde a la Administración General del Estado el establecimiento de cualquier limitación o prohibición de la navegación marítima y de sus actividades conexas, así como la prevención y la lucha contra la contaminación en las aguas marinas objeto de esta disposición. 3. Así mismo, corresponde a la Administración General del Estado el ejercicio de las funciones objeto de los puntos anteriores de este artículo en los espacios marinos situados en los estrechos sometidos al Derecho Internacional o en alta mar.

⁸⁴ Art. 36 Ley 42/2007.

El apartado 2 del mencionado artículo señala que "corresponde a la Administración General del Estado la gestión de los parques nacionales declarados sobre aguas marinas bajo soberanía o jurisdicción nacional". De nuevo, esta disposición generó un conflicto importante con la Comunidad Autónoma de Cataluña, que consideró que esta disposición regula una limitación absoluta en la gestión de parques nacionales que abarcan espacios marítimos por parte de las Comunidades Autónomas, reservando así al órgano competente en materia de medio ambiente de la Administración General del Estado -cuya sede radica en Madrid, a cientos de kilómetros de cualquier espacio marítimo- el control absoluto sobre los mismos⁸⁵.

Por lo que se refiere a la gestión de la Red de Parques Nacionales, el art. 23 Establece que "corresponde a la Administración General del Estado la gestión de la Red de Parques Nacionales, asegurándose, en el marco del Comité de Colaboración y Coordinación y del Consejo de la Red de Parques Nacionales, la debida coherencia de las actividades entre los parques nacionales y el marco general de la Red de Parques Nacionales". Si se compara el apartado 23.1 de la Ley 30/2014 con el artículo 5 de la Ley 5/2007⁸⁶ se observa un "incremento" de las funciones de la Administración General del Estado a través de la Red, al cual se configura como un órgano superior a los Parques Nacionales, administrado por el Estado y bastante alejado del órgano de cooperación establecido en la referida Ley y que, a través de la Red tiene competencias en gestión de los Parques Nacionales. Todo ello está muy alejado del marco competencial vigente en materia de espacios naturales protegidos a cargo de las Comunidades Autónomas y propicia la generación de duplicidades por parte de la Administración estatal.

Resulta de mayor eficiencia establecer que corresponden a la Administración General del Estado las funciones establecidas con detalle en el

⁸⁵ Enmienda Núm. 78 del Grupo parlamentario mixto, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014. En este sentido, la enmienda 159 de Convergencia i Unió consideró oportuno prever que una comunidad autónoma pueda gestionar un ámbito marino en caso de espacios marinos contiguos y ecológicamente relacionados con espacio naturales protegidos terrestres, para conseguir una gestión integrada de estos espacios. Gestión necesaria en espacios naturales como el Cap de Creus.

⁸⁶ Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales, derogada por la disposición en estudio.

artículo 16 del título III del proyecto de Ley, título donde se caracteriza la Red, sus objetivos y las funciones de la AGE (la Red de Parques Nacionales)⁸⁷.

c) Competencias de planificación: La ordenación de los recursos y el establecimiento de las limitaciones de uso

La ordenación de los recursos naturales y –especialmente- las limitaciones de uso, sientan las bases de actuación para agricultores, ganaderos y propietarios de terrenos en general dentro de los espacios protegidos. Por este motivo, es importante definir qué Administración es la que finalmente establece las mencionadas limitaciones, con el propósito de señalar también a qué ente concreto corresponderá asumir el coste para compensar aquellas. El art. 16 de la 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad señala que “el Ministerio de Medio Ambiente, con la participación de las Comunidades Autónomas, elaborará, en el marco del Plan Estratégico Estatal del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, unas directrices para la ordenación de los recursos naturales a las que, en todo caso, deberán ajustarse los Planes de Ordenación de los Recursos Naturales que aprueben las Comunidades Autónomas. Dichas directrices se aprobarán mediante Real Decreto, en un plazo máximo de dos años, previo informe del Consejo Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad.

Para algunas Comunidades, existe un problema en relación a lo anterior, y es que el planeamiento de los espacios deberá establecerse por Ley, y no mediante “potenciales directrices” según establece la normativa estatal. En este sentido, el art. 144 del Estatuto de Autonomía de Cataluña “corresponde a la Generalitat la competencia compartida en materia de ordenación de los recursos naturales”. El artículo 111 del Estatuto determina que “en las competencias compartidas las bases estatales han de fijarse como regla general mediante normas con rango de Ley”⁸⁸.

⁸⁷ Enmienda Núm. 162 Convergència i Unió, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014.

⁸⁸ Enmienda Núm. 38 Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 140-8, de 02/10/2007.

Respecto a la mencionada disposición que exige la reserva de Ley, la STC 101/2005, ya consideró que dado el carácter fundamental y general de las normas básicas, el instrumento para establecerlas con posterioridad a la Constitución es la Ley (STC 1/1982, FJ 1). La sentencia precisa que la justificación de esta exigencia de Ley formal se encuentra en que sólo a través de este instrumento normativo se alcanzará, con las garantías inherentes al procedimiento legislativo, una determinación cierta y estable de los ámbitos respectivos de ordenación de las materias en las que concurren y se articulan las competencias básicas estatales y las legislativas y reglamentarias autonómicas. De suerte que la propia Ley, continua esta sentencia, puede y debe declarar expresamente el carácter básico de la norma o, en su defecto, venir dotada de una estructura que permita inferir, directa o indirectamente, pero sin especial dificultad, su vocación o pretensión básica (STC 69/1988, FJ 5. Reiterada, entre otras, en las SSTC 80/1988, 13/1989 y 179/1992). En suma, la claridad y certeza normativa, la propia estabilidad de una materia y el equilibrio del sistema de fuentes son los elementos determinantes de la forma que han de adoptar las bases (STC 132/1989).

A nuestro entender, el propio Tribunal en la misma sentencia 101/2005, ha admitido que la exigencia aquí considerada (la reserva de Ley) no es absoluta; y consecuentemente ha estimado que excepcionalmente pueden considerarse básicas algunas regulaciones no contenidas en normas con rango legal e incluso ciertos actos de ejecución cuando, por la naturaleza de la materia, resultan complemento necesario para garantizar la consecución de la finalidad objetiva a que responde la competencia estatal sobre las bases [STC 48/1988, FJ 3 c). Asimismo, SSTC 69/1988, 80/1088, 132/1992 y 179/1992]. Por este motivo, creemos que las directrices para la ordenación de los recursos naturales del art. 16 de la Ley 42/2007 son un claro ejemplo de disposiciones ejecutivas que podrán regularse sin precisar la reserva de Ley, pudiendo aprobarse por Real Decreto. Consideramos legislación básica, el Plan Estratégico Estatal del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, y las normas complementarias las directrices para la ordenación de los recursos naturales.

Por lo que a los Parques Nacionales se refiere el art. 18 de la Ley 30/2014 indica que son instrumentos de planificación, el Plan Director de la Red de Parques Nacionales y los planes rectores de uso y gestión, referidos en el presente título, así como los que, en su ámbito de competencia, acuerden

las Comunidades Autónomas de carácter sectorial para aquellos ámbitos de actividad que precisen de una formulación mas detallada de la contemplada en el Plan Rector de Uso y Gestión.

El Grupo Parlamentario Convergència y Unió entendió que en la Ley 5/2007 (art. 7), el Plan Director se definía como un instrumento de coordinación centrado en los objetivos de la Red de parques nacionales. A juicio de este grupo, el texto del proyecto de Ley amplía sustancialmente su cometido poniendo las bases de futuras duplicidades administrativas de la Administración General del Estado con las Comunidades Autónomas. “Según los artículos 18 y 19 del proyecto de Ley, el Plan Director sería un instrumento de planificación (y de ordenación según el artículo siguiente del proyecto -art. 19.1), alejándose de lo previsto en la anterior Ley 5/2007”.

Continuando con la exposición, el grupo catalán entendió que el Plan Director sería elaborado por el MAGRAMA y se aprobaría mediante real decreto del Gobierno (art.19.3 del proyecto). Por ello, “establecer que el Plan Director es un instrumento de planificación constituye una extralimitación de la AGE en cuanto a sus competencias y la interferencia en las competencias exclusivas atribuidas a las Comunidades Autónomas en materia de espacios naturales Protegidos, las cuales incluyen la planificación de los parques nacionales sin perjuicio de las directrices ambientales básicas del Plan Director”⁸⁹.

El art. 19 de la Ley 30/2014 indica que el Plan Director de la Red de Parques Nacionales es el más elevado instrumento básico de coordinación para la consecución de los objetivos de la Red de Parques Nacionales de planificación y ordenación de estos espacios de carácter básico. Lo cierto es que esta concepción se aleja del modelo establecido en la Ley 5/2007 y estableciendo un modelo que interfiere en el marco competencial de las Comunidades Autónomas, considerando conveniente mantener la redacción vigente de la Ley 5/2007 en la que se establece que el Plan director es un

⁸⁹ Enmienda Núm. 144, Convergència i Unió, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014.

instrumento básico de coordinación que es acorde con el marco competencial⁹⁰.

La antigua Ley de parques nacionales, en su art. 17.1 establecía que "en cada uno de los Parques Nacionales se elaborará y aprobará por las Administraciones competentes un Plan Rector de Uso y Gestión, que será el instrumento básico de planificación". En la nueva Ley de Parques Nacionales, el PRUG, antes instrumento básico de planificación se define ahora cómo "instrumento de planificación ordinaria". La cuestión es decisiva ya que la planificación de un Parque Nacional está a cargo de las Comunidades Autónomas, atendiendo a su competencia exclusiva en materia de espacios naturales protegidos, sin perjuicio de las directrices de carácter básico que puedan establecerse en el Plan Director (competencias estatales). Según el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), la nueva Ley de Parques Nacionales, "pretende rebajar el ámbito de la planificación de las CCAA, desgajando el concepto de planificación en dos sin base alguna. Por una parte estaría la planificación "ordinaria" a cargo de las CA y por otra la planificación a cargo de la AGE. El resultado es de nuevo, una laminación de la competencia en planificación de los parques nacionales a cargo de las CC.AA. y la generación de nuevas duplicidades administrativas por parte del Estado"⁹¹.

La Ley de parques nacionales incluye también algunas medidas excepcionales relativas a la gestión de los parques nacionales que fueron realmente controvertidas. En concreto, en el Art. 22 prevé la intervención de la AGE en caso de conservación desfavorable. "Cuando, de acuerdo con la información disponible, la Administración General del Estado tuviere datos fundados de que el parque nacional se encuentra en un estado de conservación desfavorable y los mecanismos de coordinación no resultaren eficaces para garantizar su conservación, ésta podrá, con carácter excepcional

⁹⁰ Enmienda Núm. 145, Convergència i Unió, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014.

⁹¹ Enmienda Núm. 152, Convergència i Unió, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, núm. 78-2, de 13/06/2014. Según Convergència i Unió, a lo anterior cabe añadir que también debería dejarse claro que el contenido podrá desarrollarse o completarse mediante otros instrumentos de planificación. En Catalunya, existe la figura del plan especial, que se desarrolla al amparo del Artículo 5 de la Ley 12/1985 de Espacios Naturales y que puede ser determinante en algunos aspectos, en particular en lo relativo a regulación de los usos y actividades. Por ello se propone completar el apartado 20.1 siguiendo la Ley 5/2007 (art. 17.1) y reconocer los instrumentos.

y con el fin de evitar daños irreparables en los sistemas naturales que motivaron la declaración del parque nacional, adoptar, de modo concreto, singular y puntual, previa audiencia de la Comunidad Autónoma o de las Comunidades Autónomas afectadas, aquellas medidas y acciones indispensables para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la presente Ley y la adecuada conservación del parque nacional”.

La intervención de la Administración General del Estado tendrá lugar previo requerimiento formal a la Comunidad Autónoma o a las Comunidades Autónomas correspondientes para que, en el plazo de 6 meses, adopten las medidas y acciones a las que se refiere el párrafo anterior⁹².

V. COMPETENCIAS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Las Haciendas Locales poseen una importancia decisiva a la hora de proponer incentivos a la explotación de actividades económicas en ENP. Sin embargo, las potencialidades extra fiscales (ambientales o de otro tipo) de la tributación local, no han tenido un amplio desarrollo. El uso del tributo con fin no fiscal ha sido generalizado hasta la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Incluso, podría afirmarse que el vigente RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no ha supuesto alteración esencial en materia de tributos con fines extrafiscales.

⁹² El Grupo parlamentario Socialista entendió que dicha redacción no respetaba el orden competencial, por lo que redactó un texto alternativo de dicho artículo. El texto es el siguiente: 1. Cuando, en base a informes concluyentes elaborados por el Comité Científico de Parques Nacionales, el Consejo de la Red de Parques Nacionales, por mayoría absoluta de sus miembros estimase que un parque nacional se encuentra en un proceso de degradación irreversible, y los mecanismos de coordinación no son suficientes para invertir el proceso podrá proponer al Gobierno que, por acuerdo de Consejo de Ministros, con carácter excepcional y con fin de evitar daños irreparables a los valores que motivaron la declaración como parque nacional, adopte, de modo concreto singular y puntual, aquellas medidas y acciones indispensables para asegurar su preservación.

A tal fin el Gobierno se dirigirá a la Comunidad o Comunidades Autónomas implicadas para acordar con estas las medidas a desarrollar y la forma de aplicación de las mismas, en un marco de cooperación y colaboración, pudiendo, en caso de no alcanzar un acuerdo en relación con las mismas, actuar subsidiariamente en aquellas acciones puntuales imprescindibles y con la menor duración posible que resulten imprescindibles en opinión del Comité Científico de Parques Nacionales. En enmienda Núm. 103, BOCG Congreso de los Diputados, serie A, Núm. 78-2, de 13/06/2014.

En este sentido, la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002 se viene a realzar el carácter racionalizador que tuvo la Ley 39/1988 (el texto refundido 2/2004 es un mera refundición).

La pregunta que se plantea es si es posible utilizar los “tributos ecológicos” como recurso financiero local. Desde el punto de vista constitucional no existen mayores problemas. No sólo por el art. 142 de la Carta Magna, sino por el 45.1 que obliga a los poderes públicos (todos) a velar “por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

En cualquier caso, como sabemos, las corporaciones locales no cuentan con poder legislativo, y su autonomía financiera sólo permite modular los elementos de carácter cuantitativo, dentro de los límites establecidos por una norma con rango de Ley; lo que no impide que el Estado o las Comunidades Autónomas competentes creen tributos ambientales cuya gestión y recaudación corresponda a las Entidades locales. Como señala HERRERA MOLINA, la Ley habilita de forma genérica⁹³ y específica⁹⁴ para el

⁹³ Art. 20.1 LRHL “ Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos”.

Art. 20.4 LRHL “Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes: **a)** Documentos que expidan o de que entiendan las Administraciones o autoridades locales, a instancia de parte, **b)** Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la entidad local, **c)** Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler, **d)** Guardería rural, **e)** Voz pública, **f)** Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten, **g)** Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales, **h)** Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. *Letra h) del número 4 del artículo 20 redactada por el apartado uno de la disposición final primera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios («B.O.E.» 27 diciembre). Vigencia: 28 diciembre 2012, i)* Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. *Letra i) del número 4 del artículo 20 redactada por el apartado uno de la disposición final primera*

establecimiento de tasas municipales relacionadas con el medio ambiente. A juicio de este autor, es éste el campo que ofrece un mayor potencial para la fiscalidad ecológica local. En cuanto a las contribuciones especiales, pueden utilizarse para financiar la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos locales de carácter ambiental, siempre que ello suponga un beneficio o un aumento de valor de los bienes de los

de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios («B.O.E.» 27 diciembre). Vigencia: 28 diciembre 2012, J) Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales, **k)** Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera, **l)** Servicios de inspección sanitaria así como los de análisis químicos, bacteriológicos y cualesquiera otros de naturaleza análoga y, en general, servicios de laboratorios o de cualquier otro establecimiento de sanidad e higiene de las entidades locales, **m)** Servicios de sanidad preventiva, desinfectación, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo, **n)** Asistencias y estancias en hospitales, clínicas o sanatorios médicos quirúrgicos, psiquiátricos y especiales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, ambulancias sanitarias y otros servicios análogos, y demás establecimientos benéfico-asistenciales de las entidades locales, incluso cuando los gastos deban sufragarse por otras entidades de cualquier naturaleza, **ñ)** Asistencias y estancias en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga, **o)** Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos, **p)** Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local, **q)** Colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales, **r)** Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares, **s)** Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares, **t)** Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales, **u)** Servicio de matadero, lonjas y mercados, así como el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir, **v)** Enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales, **w)** Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos, **x)** Utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios, **y)** Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares, **z)** Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal, *A partir de: 15 julio 2015* Número 5 del artículo 20 introducido por la disposición final quinta de la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil («B.O.E.» 22 julio). Téngase en cuenta que la citada Ley 20/2011, de 21 de julio, en la parte en que no hubiera entrado en vigor, lo hará el día 15 de julio de 2015, conforme establece la disposición adicional decimonovena del R.D.-ley 8/2014, de 4 de julio («B.O.E.» 5 julio) y la disposición adicional vigésima de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia («B.O.E.» 17 octubre)”.

contribuyentes (art. 28 LHL). Esto sucederá en el supuesto de que la obra o servicio evite que los contribuyentes incurran en responsabilidades que, de otro modo, derivarían de sus actividades contaminantes⁹⁵.

Es evidente que los Entes locales cuentan con una esfera limitada a la hora de establecer –por ejemplo- tasas ambientales por el uso del dominio público, pues la potestad para imponerlas corresponde al titular del dominio público que según el Tribunal Constitucional es el Estado como titular del demanio natural⁹⁶. En cambio, existirán casos como los de los “montes catalogados” que pueden ser de propiedad local. En estos casos, si se encontraran enclavados en espacios protegidos, el uso privativo o el aprovechamiento especial darán lugar a la existencia de tasas, y en su cuantificación, deberá tenerse en cuenta el elemento ambiental. El art. 24.1 LHL se limita a señalar que el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fueran de dominio público⁹⁷.

A nuestro modo de ver, la “ambientalización” de las ordenanzas fiscales es altamente efectiva a la hora de conseguir efectos positivos en el medio ambiente en general y –por ende- en los ENP en particular. En este sentido se posiciona PUIG VENTOSA al señalar que con dicha “ambientalización” podrá conseguirse –en primer lugar- que los sujetos pasivos se vean incentivados a adoptar comportamientos más respetuosos con el medio ambiente. Un segundo objetivo que podrá alcanzarse es que cuando un ente local repercuta los costes de un servicio prestado u ocasionado por éstos, responsabilice a cada cual íntegramente de sus costes, incluidos a ser posible los de carácter ambiental⁹⁸.

⁹⁵ HERRERA MOLINA, P.M., *Los Tributos Ecológicos como recurso financiero local*, en Obra Colectiva “Hacienda y Finanzas Municipales” coordinada por Javier Rodríguez Fernández y Juan Ignacio Comar Sánchez, Serie Monografías Jurídicas, Marcial Pons, 2001, pág. 140.

⁹⁶ STC 227/1988, FJ 14).

⁹⁷ HERRERA MOLINA, P.M., *Los Tributos Ecológicos como recurso financiero local*, pág. 153.

⁹⁸ PUIG VENTOSA, I., “La ambientalización de las ordenanzas fiscales”, *Crónica Tributaria*, Núm. 127, 2008, pág. 109 y ss.

La opción hasta ahora más utilizada para la introducción de criterios ambientales en las ordenanzas fiscales es la introducción de beneficios fiscales. En el ámbito competencial que estamos analizando, el RDLLHL (art. 9.1) establece que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las Entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos en la Ley⁹⁹. En palabras de PUIG VENTOSA, las restricciones anteriormente señaladas “afectan sobre todo a la definición de los impuestos. En los otros recursos, y principalmente en las tasas, las Entidades locales tienen un mayor margen de actuación, siempre cuando tengan la debida justificación, como es el caso de los beneficios fiscales que persiguen la finalidad de conservar el medio ambiente o la aplicación del principio de capacidad económica. De hecho, la variedad de beneficios fiscales de carácter ambiental que ya aplican los municipios españoles es alta¹⁰⁰”.

Podríamos en este punto analizar el margen de maniobra con que cuentan los Entes locales en el conjunto de tributos que establecen y gestionan. A este respecto, preferimos abordar este tema al detalle cuando hablemos de los instrumentos de compensación del lucro cesante en los impuestos autonómicos que realizaremos en capítulos posteriores. Las disposiciones normativas referentes a los tributos locales poseen rango de Ley, y –por tanto– recogen en su redacción las posibles bonificaciones, exenciones y demás incentivos fiscales que podrán aplicarse acorde con su cumplimiento, todas ellas competencialmente adecuadas en el caso de que se pongan en práctica por parte de los Entes locales. Por este motivo, evitaremos duplicidades innecesarias ahora, ahorrando al lector tiempo y esfuerzo en cuestiones que se analizarán con profundidad más adelante.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

TERCERA PARTE: ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS FÁCTICOS Y ADMINISTRATIVOS CON INFLUENCIA EN LA COMPENSACIÓN DEL “LUCRO CESANTE” EN LOS ENP, Y LA CONSECUENTE NECESIDAD DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LOS RESULTADOS

I. LA APARICIÓN DEL LUCRO CESANTE DERIVADO DE LA CONSTITUCIÓN DE UNA SERVIDUMBRE DE CONSERVACIÓN A PERPETUIDAD

A nuestro modo de ver, la declaración de un espacio natural protegido constituye –fácticamente- la constitución de una servidumbre de conservación a perpetuidad para el propietario del terreno afectado. Como consecuencia, aparece el lucro cesante que perjudica al mismo.

Como tendremos ocasión de ver más adelante, los instrumentos de planeamiento en un ENP (PORN y PRUG) restringen las facultades de uso dentro del mismo, limitando la producción a las explotaciones económicas desarrolladas en ellos. El motivo es que exigen la utilización de técnicas de producción acordes con los objetivos de protección y conservación establecidos para asegurar la biodiversidad en el interior de dicho espacio. A consecuencia de lo anterior aparece el lucro cesante cuya compensación tributaria compone el objeto de esta tesis.

El art. 1106 del CC señala que “La indemnización de daños y perjuicios comprende, no sólo el valor de la pérdida que hayan sufrido, sino también el de la ganancia que haya dejado de obtener el acreedor”. El derecho civil no es prolijo a la hora de matizar el concepto de lucro cesante, aunque sí ha establecido las pautas esenciales para su resarcimiento. Ya la Sentencia de fecha 22 de junio de 1967 de la Sala 1ª del TS se encargó de resumir la doctrina sobre el lucro cesante en los siguientes términos: «El lucro cesante o ganancia frustrada ofrece muchas dificultades para su determinación y límites, (...) y para tratar de resolverlas el Derecho científico sostiene que no basta la

simple posibilidad de realizar la ganancia, sino que ha de existir una cierta probabilidad objetiva. Nuestra jurisprudencia se orienta en un prudente criterio restrictivo de la estimación del lucro cesante, declarando con reiteración que ha de probarse rigurosamente que se dejaron de obtener las ganancias, sin que éstas sean dudosas o contingentes y sólo fundadas en esperanzas, pues no pueden derivarse de supuestos meramente posibles pero de resultados inseguros y desprovistos de certidumbre, por lo que estas pretendidas ganancias han de ser acreditadas y probadas mediante la justificación de la realidad de tal lucro cesante”.

Como señala GUERNICA MARTÍN, “esa doctrina jurisprudencial exige respecto de las ganancias, que las mismas no sean contingentes o inseguras, esto es, que no pueden derivarse de supuestos meramente posibles, pero de resultados inseguros y desprovistos de certidumbre. Además, es una constante en la doctrina jurisprudencial la afirmación del carácter restrictivo con el que hay que proceder en el resarcimiento del lucro cesante”¹⁰¹. A continuación examinaremos esas dos notas (certeza y restrictividad) intentando matizar el significado de los pronunciamientos jurisprudenciales, que no siempre son bien comprendidos.

Nuestra actual doctrina jurisprudencial, no exige certidumbre sobre la ganancia sino que se conforma con algo menos, como puede verse en la STS, 1ª, de 8 de julio de 1996: «las ganancias que pueden reclamarse son aquellas en las que concurre verosimilitud suficiente para poder ser reputadas como muy probables, en la mayor aproximación a su certeza efectiva». Por consiguiente, no resulta indispensable la certeza absoluta sobre la ganancia, algo difícil de lograr cuando la misma aún no se ha producido, sino que basta una alta probabilidad, rayana en la certeza, pero en definitiva probabilidad. En la STS de 15 de julio de 1998 (RJ 1998/5550) se baja incluso más el listón y se habla de “ganancias frustradas o lucro cesante que, con cierta probabilidad, fuera de esperar en el desarrollo normal de las circunstancias del caso”. En sentencias mucho más recientes se habla más abiertamente de que el principio básico en la determinación del lucro cesante se funda en un juicio de probabilidad¹⁰². En la STS de 29 de diciembre de 2001 (RJ 2001/1474) se

¹⁰¹ GUERNICA MARTÍN, JF., “La prueba del lucro cesante”, *Revista de Responsabilidad Civil y Seguro*, pág. 32.

¹⁰² SSTs 26 de septiembre de 2002 –RJ 2002/8094– y de 14 de julio de 2003 –RJ 2003/4629–, entre otras.

precisa que debe tratarse de una “cierta probabilidad objetiva”, que resulte del decurso normal de las cosas y de las circunstancias especiales del caso concreto.

La compensación del lucro cesante en los ENP cumple sin duda con este postulado. Existe una certeza que va más allá de una alta probabilidad de que la producción agrícola, ganadera, piscícola, etc.; sufrirá importantes pérdidas debido a las medidas restrictivas estipuladas en los instrumentos de planificación. Por otra parte, cuando se aplica una restricción en un espacio protegido lo que se produce es la pérdida de una oportunidad de ganancia por causa imputable a un tercero. Y la cuestión es si esa pérdida no merece una reparación. El problema que concurre en estos casos no es que no exista daño sino que resulta muy difícil de determinar en qué consiste, y por consiguiente de valorar. No obstante, sí que es seguro que existía una probabilidad razonable de que tales resultados se pudieran producir. Por consiguiente, existe, como dice YZQUIERDO TOLSADA¹⁰³, incertidumbre de perjuicio pero certidumbre de probabilidad. Esa incertidumbre de perjuicio no creo que pueda justificar que el daño quede sin resarcimiento porque el daño no consiste propiamente en la frustración de la ganancia que se esperaba sino en la propia pérdida de la oportunidad de llegar.

Cuestión decisiva para nuestra tesis es la prueba del lucro cesante para proceder a la compensación. Como señala OSTERLIRZG PARODI, el lucro cesante no puede acreditarse generalmente en forma directa. Entonces, cuando la ganancia podía esperarse con probabilidad, debe suponerse que esa ganancia se hubiera hecho, ya que todo hombre común suele hacerla. Por eso el lucro cesante es aquello que según las circunstancias pudiera haberse esperado con probabilidad.¹⁰⁴

La carga de la acreditación del lucro le corresponde al que lo reclama, al tratarse de un hecho constitutivo de su pretensión (art. 217.2 LEC¹⁰⁵). Se trata

¹⁰³ YZQUIERDO TOLSADA, M., *Sistema de responsabilidad civil contractual y extracontractual*, Dykinson, 2001, pág. 150.

¹⁰⁴ OSTERLING PARODI, F., *Compendio de Derecho de las Obligaciones*, Palestra, Lima 2008 pág. 211. Leer más: <http://www.monografias.com/trabajos89/obligaciones-no-hacer/obligaciones-no-hacer2.shtml#ixzz3lG0UjxT7>.

¹⁰⁵ Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos

de una prueba que debe hacerse de manera indirecta, a través de indicios, ya que, por concepto, no pueden existir medios de prueba directos de algo que no ha llegado a existir. La prueba por indicios es relativamente frecuente en el enjuiciamiento civil en todos aquellos supuestos en los que no se dispone de medios de prueba directos. Así, para acreditar la ganancia frustrada de un negocio que se ha debido cerrar se deberá acudir a la prueba de hechos indirectamente indicativos de los mismos; estos hechos son –por ejemplo–, las ganancias experimentadas durante el año anterior. A su vez, tales ganancias tampoco resultan fáciles de acreditar y es preciso acudir a medios de prueba tales como la propia contabilidad del afectado o sus declaraciones fiscales o bien a una prueba pericial que las determine de acuerdo con criterios medios, esto es, las ganancias habituales o normales en el sector de actividad para un establecimiento como el afectado.

El problema con el que nos encontramos es que el cálculo del lucro cesante es realmente difícil de realizar en los espacios naturales protegidos. El motivo es que mientras en otros sectores, acaece un hecho que elimina toda posibilidad de continuar explotando un bien o realizando una determinada actividad (un centro de negocios que se desploma¹⁰⁶ por una mala edificación, un accidente de tráfico que desemboca en una invalidez), en los ENP lo que se produce es una limitación a causa de restricciones específicas establecidas en cada PRUG, limitaciones que serán de muy difícil cuantificación debido a su multiplicidad, carácter y aplicación a cada caso concreto.

En este sentido se manifiesta GARNICA MARTÍN, cuando indica que la prueba de la cuantía de la ganancia frustrada plantea problemas mayores que los de la propia ganancia en sí. En cualquier caso, acreditada la ganancia, las dificultades probatorias respecto de su cuantía no debieran determinar que no se conceda resarcimiento. Con frecuencia, en cambio, los tribunales dejan de conceder indemnización por las ganancias frustradas, no porque éstas no se

aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvencción”.

¹⁰⁶ En este caso, la cuestión es sencilla. Para el cálculo del lucro cesante, habrá de estarse al beneficio medio obtenido por la empresa «Empresa, S.L.» durante los últimos 6 años, que ascienden a la cantidad de 1.716´66.- € (en miles de euros), por año. El incremento medio de los beneficios obtenidos en el periodo, ascienden al 5´96 % anual, que se aplica de forma acumulativa, para obtener una serie matemática con los beneficios previsibles en los próximos siete años. Ejemplo realizado por ROBLES DÍAZ, JC, “El Lucro Cesante I”I, *Revista Miramar*, Marzo-Abril 2008.

hayan determinado sino porque no se han cuantificado bien¹⁰⁷, lo que creemos que constituye un error de concepto.¹⁰⁸

Podríamos pensar que una forma sencilla de calcular el lucro cesante para una actividad económica en un ENP es el cálculo de rendimientos en base a la declaración de la renta del sujeto en cuestión. Pues bien, esta cuestión no es sencilla ya que la mayoría de las actividades que se llevan a cabo en los ENP se realizan por el sistema de estimación objetiva, de manera que resulta prácticamente imposible dilucidar el importe concreto a través del sistema de módulos. En este caso puede existir una importante diferencia entre los beneficios reales y aquellos por los que se tributa, por lo que puede no ser precisamente el medio de prueba más adecuado.¹⁰⁹

A este respecto, traemos a colación lo señalado por LABANDEIRA, que asegura que los impuestos ambientales precisan gran cantidad de información para ser definidos ya que se necesita un conocimiento detallado del problema ambiental y la capacidad para valorarlo económicamente¹¹⁰. Sin duda,

¹⁰⁷ En otros ordenamientos jurídicos, como ocurre en el italiano, se autoriza expresamente al juez a usar criterios de equidad para cuantificar el daño si el mismo no ha resultado posible probarlo en su debida entidad. Así se dispone en el art. 1226 del Código Civil (en sede de obligaciones contractuales, aunque con aplicación también al daño contractual por la expresa disposición del art. 2056, 1 CC): «si el daño no puede ser probado en su debida entidad, puede liquidarlo el juez según su prudente criterio de equidad¹⁰». El recurso a la equidad para proceder a la cuantificación del daño tampoco es extraño a nuestra tradición jurídica. En los arts. 103 y 104 del Código Penal de 1973 también se establecía que para la cuantificación de los daños y perjuicios se procedería según la regulación del tribunal, expresión en la que se consideraba insita.

¹⁰⁸ GUERNICA MARTÍN, JF, "La prueba del lucro cesante", Op. Cit., pág. 61.

¹⁰⁹ En la SAP Barcelona (Sec. 17ª) de 18 de febrero de 2003 (EDJ 2003/82862), en el caso de cierre de un restaurante. La Audiencia se decantó por los datos que resultaban de la propia contabilidad del comerciante, que se encontraban soportados por las conclusiones probatorias que se pudieron extraer de otros medios de prueba, tales como testificales de clientes sobre el grado de ocupación y documentales relativas al éxito del establecimiento¹⁰⁹.

¹¹⁰ LABANDEIRA, X., "Impuestos y medio ambiente", *Revista economistas*, Marzo 2000, Núm. 84, pág. 369. El mencionado autor señala también que si se tienen en cuenta tanto la imperfecta comprensión científica de muchos fenómenos ambientales contemporáneos como las limitaciones técnicas de valoración ambiental disponibles, las perspectivas son poco halagüeñas. En cualquier caso, apoyamos a este autor cuando pone de manifiesto que aún reconociendo la escasa operatividad práctica de la imposición ambiental, siguen existiendo razones de peso para preferir el uso de impuestos en las políticas de protección ambiental. En particular, los impuestos ambientales son netamente superiores a las regulaciones ambientales actuales.

aportamos nosotros, que el cálculo del lucro cesante cuenta con grandes dificultades en cuanto a su cuantificación y consecuente posibilidad desgravatoria en los impuestos estatales, de manera que –como veremos- el verdadero problema para establecer la compensación propuesta en esta tesis es saber exactamente la cuantía del lucro dejado de percibir y que –consecuentemente- debe compensarse.

De todo lo visto parece que la compensación tributaria del lucro cesante habrá de medirse por algún sistema de tanto alzado, general y –en cualquier caso- no calculado ad casum para el interesado en la compensación. Más adelante valoraremos diversas iniciativas legislativas producidas en el derecho administrativo que ofrecerán importantes aportaciones a nuestro sistema de compensación tributaria ¹¹¹.

A la vista de todo lo estudiado hasta ahora, queda demostrado -sin ningún género de duda- que la declaración de un ENP origina importantes limitaciones a las actividades económicas o empresariales llevadas a cabo en el mismo desde el momento de su declaración. Con la legislación anterior, estas limitaciones podían llegar mucho después del acto de la declaración, ya que los instrumentos de planificación (PORN y PRUG) podían redactarse con posterioridad. Esto daba algún tiempo a los propietarios de las explotaciones a asumir las futuras limitaciones. En la actualidad, sabemos que la redacción de los instrumentos de planeamiento es anterior a la declaración, por lo que declaración y limitaciones a la producción van de la mano desde el principio, sin tiempo alguno para la adaptación, produciéndose la limitación de manera automática una vez producida la declaración.

Reiteramos lo dicho al principio que las limitaciones establecidas a las explotaciones económicas en los ENP no dejan de constituir una servidumbre de conservación fáctica y a perpetuidad que el propietario de la tierra adquiere –añadimos ahora- involuntariamente; y que acompañará a éste a partir de entonces en su recorrido personal o empresarial a través de limitaciones, cuando no prohibiciones de hecho, sobre sus actividades. Lo que se genera entonces es un “lucro cesante” no buscado ni solicitado por parte del

¹¹¹ Veremos por ejemplo las tablas establecidas en las leyes de pago por servicios ambientales y compensación del lucro cesante.

propietario de los terrenos, que de no remediarse, le obligará a asumir los gastos y disminución de ingresos de una explotación en la que radica la servidumbre, con consecuencias negativas nada desdeñables.

Ya hemos analizado en el ámbito de las contribuciones especiales que la declaración de un espacio empobrece a los propietarios de los terrenos rústicos en los que dicho espacio radica, y enriquece a los propietarios de los terrenos urbanos adyacentes. Como señala PLATT, en este caso es preceptiva una distribución de costes, en concreto habla de “una justa compensación” que permita la transferencia de costes del afectado al beneficiado utilizando las herramientas tributarias¹¹². Sin duda alguna, la compensación tributaria será la mejor herramienta para conseguir esta finalidad como demostraremos a lo largo de esta tesis.

Ahondaremos en este tema más adelante, pero baste lo dicho para introducir el elemento involuntario de la constitución fáctica de la servidumbre. Nuestro derecho inspirándose en el anglosajón, ha introducido el sistema de custodia del territorio que permite la realización de un acuerdo con el propietario del terreno para constituir una servidumbre real de conservación. Desde esta perspectiva, es el propietario el que debe de solicitar la inclusión en el acuerdo de custodia y la entidad debe aprobar dicho acuerdo para conseguir potenciales beneficios fiscales. Tanto las cifras de este sistema en los ENP como la realidad diaria de los mismos, veremos que no funcionan como sistema de compensación del lucro cesante.

Así como en el ámbito civil se habla de lucro cesante, en el ámbito jurídico económico podría hablarse de un “coste de oportunidad” originado por la función social de los sujetos obligados a la conservación del ENP. Como señala SAZ SALAZAR, los costes de oportunidad son los beneficios dejados de percibir a raíz de la protección de un espacio natural concreto¹¹³. Estos incluyen, en primer lugar, las producciones agrícolas perdidas como

¹¹² PLATT, R.H., “The open space decisión process: spatial allocation of cost and beneficts”, *the university Chicago department of geography research paper*, Núm. 40, 1972, pág 57.

¹¹³ SAZ SALAZAR, S. PÉREZ Y PÉREZ , L y BARREIRO URLE, J., “Valoración Contingente y protección de espacios naturales”, *Revista valenciana d’estudis autonòmics*, Núm. nº 23, segundo trimestre de 1998, pág. 359.

consecuencia de un uso menos intensivo de la tierra; en segundo lugar, unos costes de producción más elevados debido al cumplimiento de toda una normativa ambiental impuesta por la protección y, en tercer lugar, los beneficios que se podrían haber obtenido si el área natural se hubiera dedicado a otros usos alternativos (aprovechamiento agrario y/o industrial, desarrollo turístico y/o urbanístico, etc.).

Desde esta perspectiva surge una doble función social que estos sujetos realizan, y que resulta preciso compensar. En primer lugar, la limitación de la producción para asegurar la sostenibilidad, en segundo lugar, el mantenimiento del paisaje, aumentando el bien de disfrute o contemplación de los visitantes de los diversos espacios. En realidad, la función social del propietario se enmarca dentro de la función social de los ENP como señala en art. 4 de la Ley 42/2007:

Función social y pública del patrimonio natural y la biodiversidad.

“1. El patrimonio natural y la biodiversidad desempeñan una función social relevante por su estrecha vinculación con el desarrollo, la salud y el bienestar de las personas y por su aportación al desarrollo social y económico.

2. Las actividades encaminadas a la consecución de los fines de esta Ley podrán ser declaradas de utilidad pública o interés social, a todos los efectos y en particular a los expropiatorios, respecto de los bienes o derechos que pudieran resultar afectados.

3. En la planificación y gestión de los espacios naturales protegidos y las especies amenazadas se fomentarán los acuerdos voluntarios con propietarios y usuarios de los recursos naturales”.

La labor social como presupuesto para la compensación se sustenta sobre la actuación humana individual -la cual-, se muestra decisiva a la hora de mantener un determinado espacio de forma invariable. CAMPOS, RIERA, DE ANDRÉS y URZAINQUI reconocen que la intervención del hombre es esencial para el mantenimiento de los recursos naturales propios del ecosistema.¹¹⁴ En definitiva, la función de compensación que debe regir un

¹¹⁴ Citados por BARRERO, A., “Espacios naturales protegidos...Superficialmente”. *Revista Ecosistemas*, Núm. 18, 1996. En el mismo sentido, CALS señala en su obra *El Turismo en el desarrollo rural en España* que los agricultores realizan dos funciones principales de forma

sistema de ayudas e incentivos fiscales en cualquier espacio natural se deriva de la función social que realizan sus pobladores¹¹⁵. Esta función social no es siempre ni compensada ni protegida desde los ámbitos de las ayudas directas y la tributación. En muchos lugares, la figura de la protección se ha convertido en un lastre que frena el desarrollo de la región. Los espacios naturales con más historia parecen haber sido los más problemáticos en lo que se refiere a los beneficios que han obtenido las comunidades rurales, ya que primaba el criterio conservacionista a ultranza.¹¹⁶

simultánea: una actividad productiva y otra de protección del medio ambiente, de creación del paisaje y del mantenimiento del mismo.

¹¹⁵ Esta función social atribuida al hombre lo ha sido también a la propia naturaleza. Así el artículo 4 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, señala que "los montes, independientemente de su titularidad, desempeñan una función social relevante, tanto como fuente de recursos naturales como por ser proveedores de múltiples servicios ambientales, entre ellos, de protección del suelo y del ciclo hidrológico; de fijación del carbono atmosférico...El reconocimiento de estos recursos y externalidades, de los que toda la sociedad se beneficia, obliga a las administraciones públicas a velar en todos los casos por su conservación, protección, restauración, mejora y ordenado aprovechamiento".

⁵⁴ TROITIÑO PULIDO, S. Op. Cit., págs. 10 y ss. "Como ejemplos claros de la importancia de la contraprestación a la función social que realizan los sujetos incluidos en un ENP deben señalarse los del Parque Regional de la Sierra de Gredos y el Parque Natural de L'Albufera de Valencia. La declaración definitiva del Parque Regional de la Sierra de Gredos se produjo el 20 de junio de 1996. Hasta entonces, el establecimiento del Coto Nacional de Gredos en 1950 había acarreado importantes limitaciones a la ganadería –en especial- en el término de Candeleda. El conflicto se resolvió con la concesión de indemnizaciones por la liquidación de los rebaños y la repartición de los beneficios de la caza entre la Junta de castilla y León, los ayuntamientos implicados y los particulares. Como señalábamos, en 1996 se declaró Parque Regional y en 1997 se estableció la junta rectora, que atiende a las necesidades de la participación ciudadana.

El caso de L'Albufera de Valencia es distinto. Los problemas de gestión de este enclave desde el punto de vista social se refieren a los distintos intereses que persiguen los distintos colectivos sociales que realizan su actividad en el parque o su entorno. Por una parte, los agricultores dedicados tradicionalmente al arrozal, alma de esta área natural, cada vez son menos. En las últimas décadas este tipo de cultivo se ha reducido casi en un 50% en el conjunto de la Comunidad Valenciana. Esto tiene graves repercusiones para el Parque, ya que el arrozal constituye una zona determinante para la alimentación de la avifauna, al tiempo que su presencia determina toda la gestión hidráulica del parque.

La dificultad que se presenta de cara a la sostenibilidad de la zona radica en el diálogo con los agricultores para lograr el mantenimiento de este cultivo y el control de los abonos y pesticidas. Para este fin, la Generalitat Valenciana está otorgando subvenciones procedentes de la Política Agraria Común para que mantengan los cultivos y las infraestructuras hidráulicas asociadas".

Si bien hay parques como el de Ordesa y Ponte Perdido en los que en el momento mismo de su declaración, ésta ha repercutido beneficiosamente en la población local, también es cierto que hay espacios protegidos en los que la figura de la protección no ha traído a los habitantes sino quebraderos de cabeza y pérdidas económicas, como es el caso del actual Parque Nacional de Picos de Europa.

II. LAS LIMITACIONES A LA PRODUCCIÓN EN LOS INSTRUMENTOS DE PLANEAMIENTO

El propósito de compatibilizar la finalidad protectora en un determinado espacio natural con la finalidad socioeconómica, cuenta con el requisito de que la regulación jurídica de ambas finalidades quede concretada en la Ley de manera clara y precisa. Para ello se han creado los instrumentos de planificación de los espacios naturales protegidos entre los que destacan el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales (PORN) y el Plan Rector de Uso y gestión (PRUG). Ambos suelen adolecer de una escasa presencia en lo referente a los aspectos socioeconómicos. Según el art. 16.1 de la Ley 42/2007 “son el instrumento específico para la delimitación, tipificación, integración en red y determinación de su relación con el resto del territorio, de los sistemas que integran el patrimonio y los recursos naturales en un determinado ámbito espacial, con independencia de otros instrumentos que pueda establecer la legislación autonómica”.

Para el tema de esta tesis es crucial lo que a continuación se expone, ya que si apostamos por la existencia de una serie de limitaciones a la producción o explotación en los espacios naturales protegidos, hemos de señalar claramente qué tipo de limitaciones son exactamente las que se producen y cómo interfieren realmente en la explotación de determinados recursos apareciendo el lucro cesante. Estas limitaciones vendrán establecidas principalmente en el Plan Rector de Uso y Gestión (PRUG), que aparece por primera vez en la Ley básica 4/89, y por el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales (PORN) donde se establezcan estas restricciones de manera que será esta herramienta de planificación la que estudiaremos más a fondo.

La Ley 42/2007 no ha introducido modificaciones reseñables en esta área respecto a la anterior Ley 4/89. Continúan los dos instrumentos señalados anteriormente como herramientas de gestión. A raíz del traspaso de competencias, cada Comunidad Autónoma ha desarrollado su propio sistema de planificación de ENP, de forma que las leyes autonómicas han creado una

gama diversa de planes y programas de carácter más específico. Mención especial merece la legislación andaluza que incluye específicamente los planes y programas de carácter socioeconómico¹¹⁷.

La Ley 42/2007 dispone la utilización ordenada de los recursos, garantizando el aprovechamiento sostenido de las especies y de los ecosistemas, su restauración y mejora, así como la preservación de la variedad, singularidad y belleza de los ecosistemas naturales del paisaje. Según esta la Ley, la figura de los Planes de Ordenación de los Recursos Naturales, deben responder, entre otros, a los siguientes objetivos: Identificar la capacidad e intensidad de uso del patrimonio natural y la biodiversidad y geodiversidad y determinar las alternativas de gestión y las limitaciones que deban establecerse y formular los criterios orientadores de las políticas sectoriales y ordenadores de las actividades económicas y sociales compatibles. Como se observa, la formulación de los criterios orientadores es una tarea decisiva para el posterior análisis de las restricciones a la producción sobrevenidas de la declaración.

Ejemplos específicos de las limitaciones señaladas en los planes de ordenación los encontramos en el RD 1431/1992, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el PORN del Parque Nacional Marítimo-Terrestre del Archipiélago de Cabrera. Dicho instrumento establece en lo relativo a agricultura y ganadería: 1 La superficie agrícola de la isla de Cabrera no podrá aumentarse, salvo autorización expresa y motivada del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2 El ganado deberá mantenerse estabulado o cercado, de manera que no tenga acceso a las comunidades vegetales naturales y no interfiera en los ecosistemas del Parque Nacional. Como se observa los costes de vallado y estabulado corresponden al propietario, que además habrá de aumentar sus costes en alimentación ya que el ganado no podrá circular libremente por el territorio del parque.

Otro ejemplo de las limitaciones en estudio lo constituye el Decreto 186/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales del Parque Natural de Monfragüe y su Área de Influjo

¹¹⁷ TOLÓN BECERRA, A y LASTRA BRAVO, J, *Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España. Op. Cit. pág. 57.*

Socioeconómico,¹¹⁸ que es especialmente significativo a la hora de explicar los diferentes usos dependiendo de cada zona. No todas las partes del parque poseen las mismas restricciones; por ejemplo, en las denominadas “zonas de reserva”,¹¹⁹ se permiten exclusivamente pequeños desbroces y siembras de cereal para alimentación de la fauna silvestre.¹²⁰

En las “zonas de uso restringido”¹²¹, en cambio, si pueden realizarse más actividades. En estas zonas se consideran usos permitidos, entre otros, los siguientes: a) Laboreo y siembra de cereal, en los lugares señalados al efecto. b) Apicultura, en los lugares señalados al respecto. c) Pequeños desbroces de matorral, en los lugares señalados al respecto.

Se consideran usos permitidos en la “Zona de Uso Moderado”¹²² las actividades productivas primarias, la dotación y mejora de las infraestructuras y

¹¹⁸ DOE 3 de agosto de 2005.

¹¹⁹ Constituida por aquellas áreas contiguas o dispersas, que requieren el máximo grado de protección o en las que por determinadas razones no se puede autorizar ningún tipo de uso público. Cumplen, al menos, alguna de las siguientes características: a) Contener valores naturales de primera magnitud de acuerdo a su rareza, fragilidad, biodiversidad e interés científico. b) Englobar procesos de regeneración o de estudio de recursos naturales, o c) Calificarse como peligrosas para el uso público. Comprende el territorio integrado por aquellos espacios con mayor calidad biológica o que contienen en su interior los elementos bióticos más frágiles, amenazados y/o representativos. Los valores ecológicos y paisajísticos que definen esta zona aconsejan la restricción del uso público y de las actividades humanas. También podrán incluirse en esta zona aquellos lugares que determine el organismo competente en relación con el patrimonio histórico-cultura.

¹²⁰ Siempre en los lugares señalados por la Dirección del Espacio, previo informe de la Junta Rectora. Estas siembras se podrán realizar todos los años, con el fin de asegurar lugares permanentes de alimentación.

¹²¹ Constituida por áreas que presentan un elevado grado de naturalidad y que pueden soportar un cierto nivel de uso público. Aunque hayan podido sufrir un cierto grado de intervención humana, mantienen sus valores naturales en buen estado o se encuentran en fase de regeneración. Forma parte de la Zona de Uso Restringido aquel territorio del actual Parque Natural donde el medio natural mantiene una alta calidad, estando constituido por un conjunto de enclaves de gran valor naturalístico o paisajístico, poco alterado por actuaciones humanas. En estas zonas, la conservación de sus características básicas es compatible con la realización de aprovechamientos productivos de carácter primario. También es compatible con un uso público moderado, basado en actividades programadas que no requieran instalaciones de carácter permanente. Asimismo, se incluyen en esta área aquellos espacios que contienen de forma puntual grandes valores naturales con modificaciones importantes susceptibles de recuperación.

¹²² Constituida por áreas dominadas por un ambiente natural con mayor capacidad para acoger visitantes que en los casos anteriores. Incluye también las áreas transformadas por la actividad agraria que albergan recursos definidos como valores del Parque. Se considera

equipamientos de bajo impacto ambiental, que propicien el desarrollo sostenible del Espacio Natural y de su Zona de Influencia Socioeconómica.

La zonificación tiene un efecto decisivo para las limitaciones de uso y - por lo tanto- a las consecuencias jurídico tributarias de estas limitaciones. Dependiendo de la zona, un uso puede oscilar entre la restricción a la completa prohibición. Desde esta perspectiva, cuando en una determinada zona se elimine completamente la posibilidad de ejercer una actividad económica no nos hallaremos ante la propuesta de compensación por limitación de uso, sino ante la necesidad de un justiprecio por la expropiación completa de ese uso. En cambio, la mera limitación si deberá originar un derecho a compensación.

Por lo que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas cinegéticas, piscícolas y forestales, el Decreto 186/2005 señala que “se considera primordial el mantenimiento, orientación y fomento de aquellos usos y actividades productivas tradicionales que permitan un desarrollo sostenible y ordenado del área, junto a la conservación y mejora de sus valores naturales, todo ello posibilitando el mantenimiento de la población rural, el aumento de la calidad de vida y el empleo”¹²³.

Otro ejemplo de lo anterior lo constituye el RD 640/1994, de 8 de abril, por el que se aprueba el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales de Picos de Europa¹²⁴, en el que una vez señaladas todas las restricciones agrícolas

Zona de Uso Moderado el territorio que, dentro del actual Parque Natural, integra aquellos espacios en los que la intervención humana ha alterado sus características naturales. Se incluyen también aquellos lugares de interés turístico o recreativo en los que se permite un desarrollo moderado de servicios con finalidades de Uso Público o de mejora de la calidad de vida de la población local.

¹²³ Como complemento a esta finalidad, se ofrecen los siguientes criterios orientadores: La protección de los recursos existentes se materializará de acuerdo con las siguientes directrices: a) Evitar los daños que las explotaciones ganaderas puedan causar en el medio, mediante su adecuada localización, la depuración de los vertidos y el control sanitario e higiénico. Se potenciará la actividad ganadera extensiva de calidad y respetuosa con el medio ambiente, que se localice en el Área de Monfragüe. Ningún sello de calidad vinculado con el espacio natural podrá acoger productos derivados de explotaciones intensivas, fomentándose su sustitución por explotaciones extensivas, modernas y competitivas. b) Reducir el uso de sustancias químicas en la agricultura, ya sea en la producción, elaboración o conservación de los productos, en particular pesticidas químicos.

¹²⁴ BOE, Núm. 113, de 12 de mayo de 1994.

y ganaderas en el interior del parque,¹²⁵ señala que se favorecerán –por ejemplo- los productos agrícolas y ganaderos de calidad, promocionando las prácticas ganaderas y agrícolas tradicionales, prestando especial atención a fomentar, mediante mejoras y subvenciones, los cultivos de frutales tradicionales y fomentar los productos con sello de calidad y denominación de origen mediante incentivos y apoyos a su comercialización, prestando especial atención a aquellos que puedan obtener la «ecoetiqueta».

Al contrario de lo que ocurre con los PORN, los PRUG (recordamos que son los planes rectores de uso y gestión) son instrumentos de planificación con mayor implantación y tradición, por lo que su contenido ha presentado menos problemas en su elaboración, aunque tras la entrada en vigor de la Ley 4/89, la falta de definición de los PORN produjo cierta confusión. El PORN debería limitarse a establecer las líneas maestras o los objetivos que debe recoger el PRUG, y éste debería disponer de casi total autonomía para operar dentro de dichos límites. Con respecto a los otros instrumentos de planificación, planes especiales, planes de carácter socioeconómico, los PRUG han de cuidar la compatibilidad entre sus previsiones, pero no han de entrar en materias propias de los mismos. La relación con estos instrumentos puede calificarse como de colateralidad, sin que el contenido de unos deba afectar formalmente al de otros¹²⁶.

El papel del PRUG se configura como regulador de las actividades que se desarrollan dentro de cada espacio natural protegido en su calidad de “espacio protegido”; luego el Plan Rector se orienta fundamentalmente a fijar

¹²⁵ Se procurará que la localización de las instalaciones ganaderas sea en aquellas zonas donde no puedan dañar la calidad de las aguas tanto superficiales como subterráneas. Si existieran instalaciones ya construidas en las condiciones indicadas se dispondrán los medios para que los vertidos sean depurados. b) Fomentar la utilización de abonos orgánicos frente al uso de abonos químicos, favoreciendo la lucha integrada para el control de plagas y enfermedades, con vistas a reducir el uso de productos químicos en la agricultura. c) Se potenciarán al máximo las medidas encaminadas a la prevención de la contaminación de los recursos subterráneos. d) Se regulará, de acuerdo con los planes técnicos que se redacten al efecto, el aprovechamiento de la madera. e) Se regularán las actividades a desarrollar en las zonas que presentan mayores riesgos de erosión y deslizamiento, fomentando en ellas técnicas apropiadas de manejo, cultivo y aprovechamiento de los recursos. f) Se potenciará la formación de personal en conocimientos relacionados con el manejo y gestión de los recursos naturales.

¹²⁶ TOLÓN BECERRA, A y LASTRA BRAVO, J, “*Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España, Op. Cit., pág. 92.*”

el régimen de actividades que son propias de este tipo de espacios. El contenido de los PRUG se limita a la regulación de los temas propios del funcionamiento de un espacio natural, es decir, investigación, uso público y conservación, protección y mejora de valores ambientales¹²⁷.

El decreto 39/2003, de 4 de febrero, por el que se aprueba el Plan Rector de Uso y Gestión del Parque Nacional de Aigüestortes i Estany de Sant Maurici,¹²⁸ en su artículo 30 señala los usos y aprovechamientos. En el ámbito del Parque Nacional quedan prohibidos los siguientes usos y aprovechamientos:

“ a) El uso de abonos químicos y la siembra con especies que no sean autóctonas de la zona se regirá por el previsto en el Real decreto 1803/1999.

b) El pasto en la zona de reserva del Parque Nacional, y en las áreas de reserva integral de la zona periférica de protección. En el resto del territorio, el pasto, como actividad tradicional de la zona, está admitido.”

Sólo podrán realizarse acciones dirigidas a la repoblación o al tratamiento silvícola en casos excepcionales de incendios y plagas. En la zona de protección exterior está permitido el aprovechamiento forestal que esté sometido en planes de ordenación aprobados por la Administración; al efecto, previamente a su aprobación, el Patronato y el órgano gestor del Parque Nacional tendrán que emitir informe preceptivo”¹²⁹.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ DOGC núm. 3825 - 19/02/2003.

¹²⁹ Por lo que se refiere a las zonas de caza y piscícolas se establece lo siguiente “En la zona de protección exterior, los planes técnicos de gestión cinegética de la Reserva Nacional de Caza de L’Alt Pallars-Aran, de la zona de caza controlada de La Val d’Aran y de las áreas privadas de caza existentes, tendrán en cuenta la función protectora del Parque que desarrolla esta zona de protección exterior. Previamente a la aprobación de los mencionados planes técnicos de gestión cinegética, el Patronato y el órgano gestor del Parque Nacional tendrán que emitir informe preceptivo. En la zona de protección exterior, los planes técnicos de gestión piscícola de las zonas de pesca controlada existentes, tendrán en cuenta la función protectora del Parque que desarrolla esta zona de protección exterior. Previamente a la aprobación de los mencionados planes técnicos, el Patronato y el órgano gestor del Parque Nacional tendrán que emitir informe preceptivo. Para las zonas de especial interés ecológico y paisajístico se elaborará un programa específico de ordenación de los usos y aprovechamientos tradicionales, así como de la caza y la pesca”.

Por su parte, el RD 1531/1986, de 30 de mayo, por el que se aprueba el Plan Rector de Uso y Gestión del Parque Nacional de Garajonay¹³⁰, es uno de los ejemplos de prohibición total de las explotaciones económicas dentro del mismo. En su apartado 3.10 se señala que “todos los aprovechamientos que se han venido efectuando dentro del actual recinto del Parque (pastoreo, recogida de homenaje y madera de frondosa) quedan terminantemente prohibidos. Queda prohibida la caza en el Parque Nacional de Garajonay, y excepcionalmente podría autorizarse a la zona de uso moderado. Como ya se adelantó, obviamos aquí hablar de posibles sistemas de compensación tributaria ya que el cese total de la actividad origina el consecuente justiprecio administrativo.

El Decreto 227/1999, de 15 de noviembre, por el que se aprueban el Plan de Ordenación de los Recursos Naturales y el Plan Rector de Uso y Gestión del Parque Natural Sierras de Cazorla, Segura y las Villas¹³¹, señala en su PRUG¹³² que -en lo que a la agricultura se refiere-, “se considera compatible con la conservación de los recursos naturales el mantenimiento de las actividades agrícolas tradicionales que se vienen desarrollando en el ámbito del Parque Natural, aunque se promoverá el abandono y sustitución por otros usos en aquellas áreas donde existan limitaciones de los recursos edáficos por razones de pendiente y fragilidad de los suelos”¹³³. Desde otra perspectiva se afirma que las labores agrícolas deberán practicarse de forma respetuosa con el mantenimiento de la estabilidad y estructura natural del suelo, en particular, los laboreos de suelos en pendiente deberán efectuarse siguiendo las curvas de nivel¹³⁴.

Respecto a los aprovechamientos forestales se indica que, salvo los practicados sobre las especies de crecimiento rápido, deberán estar supeditados a los objetivos generales de conservación del Parque Natural. Esto será de especial aplicación en el caso de las áreas de Reserva, donde no se

¹³⁰ BOE, Núm. 179, de 28 de julio de 1986.

¹³¹ BOJA 149/1999, de 23 de diciembre.

¹³² Incluido en el Anexo II.

¹³³ Art. 54.

¹³⁴ Art.55.

permitirán aprovechamientos forestales maderables susceptibles de causar impacto sobre alguna de las numerosas especies de flora legalmente protegidas presentes en el Parque Natural¹³⁵.

Respecto a los aprovechamientos ganaderos, sirva un ejemplo para demostrar que lo establecido en el PRUG puede oscilar entre la aceptación, la limitación de usos o la prohibición dentro de un mismo espacio natural protegido. Este PRUG señala que, con carácter general, la actividad ganadera practicada en la modalidad extensiva se considera un aprovechamiento tradicional y compatible con la conservación de los recursos del Parque Natural, salvo en determinadas áreas donde la presencia de factores limitantes u otros supuestos aconsejen específicamente la limitación temporal de este aprovechamiento¹³⁶.

Como ejemplo de limitación en los usos se dice que, con carácter general el porcentaje de ganado caprino será del 2% del total de cabezas pastantes¹³⁷. Según lo dicho, no se elimina la explotación ganadera pero sí el número de cabezas de una determinada especie¹³⁸.

Por último, respecto a la prohibición total, señala el PRUG que, hasta que las características de la vegetación alcancen las condiciones adecuadas, se deberán prohibir temporalmente los aprovechamientos ganaderos en aquellos montes del Parque que se declaren afectados por graves problemas de erosión y en los que se desarrollen proyectos de repoblación o de regeneración de la cubierta vegetal. En los terrenos forestales incendiados estará prohibido el aprovechamiento ganadero en los términos establecidos en el artículo 51.2 de la Ley 5/1999, de 29 de junio, de prevención y lucha contra incendios forestales¹³⁹.

¹³⁵ Art. 65.

¹³⁶ Art.90.

¹³⁷ Excepto en aquellas zonas determinadas por el Plan Anual de Aprovechamientos con vocación para este tipo de ganado, donde se podrá superar este porcentaje.

¹³⁸ Art. 93.5.

¹³⁹ Art. 92.

III. LOS SISTEMAS “DISCRECIONALES” DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE DE LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: UNA VALORACIÓN CRÍTICA

Una vez vista la necesidad de compensación del lucro cesante en los ENP, pasamos ahora a analizar qué sistemas concretos de compensación pueden establecerse. Tradicionalmente se han utilizado dos instrumentos de compensación: las subvenciones y los beneficios fiscales. El primero de ellos se caracteriza por una acción directa de conservación y protección que parte del Estado, las Comunidades Autónomas o los Entes locales a través de la aportación de fondos públicos. El segundo instrumento se basa en la acción indirecta de estímulo o incentivo a las actividades de protección, basándose en las exenciones, bonificaciones o deducciones tributarias.

Basándonos en lo anterior, hemos dividido los sistemas compensatorios entre aquellos que poseerán un carácter discrecional, y los que carecerán del mismo. Precisamente, una de las cuestiones que reclamaremos con más rotundidad en la presente tesis es la doble dificultad para acceder a compensación por el lucro cesante en los ENP: por un lado existen pocos sistemas de compensación, y –por otro- los existentes poseen una aplicación fundamentalmente discrecional.

Comenzaremos por analizar la figura de la subvención que ha sido ampliamente tratada por la doctrina aludiendo, como fundamento de la misma, a la necesaria adecuación de ésta al interés general. En la doctrina francesa A. De Grand´ Ry definió la subvención como “una intervención financiera de personas públicas para la financiación de ciertas actividades consideradas necesarias para el interés público”¹⁴⁰

En nuestro derecho, la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones define a éstas en su artículo 2 como “toda disposición dineraria

¹⁴⁰ Rapport de la journée administrative de Maastricht du 25 avril 1952, pág. 71. Citado por SALMON J., *Les Subventions*, Bruylant, Bruxelles 1976, pág. 23.

realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de ésta Ley¹⁴¹, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública”.

Son muchas las subvenciones otorgadas en el entorno de los ENP para diferentes finalidades. La doctrina ha señalado las ventajas y desventajas de esta herramienta. Las ventajas de la subvención han sido mostradas con acierto por CAYÓN GALIARDO a quien seguimos en este tema. Dicho autor señala que la subvención posibilita el conocimiento de antemano del importe de gasto público que se va a destinar a un programa concreto, de manera que se evita el despilfarro y facilita un mayor control de los caudales públicos. Además, por medio de este instrumento, se puede determinar desde el inicio tanto las circunstancias que rodean a la concesión de la ayuda como el seguimiento concreto de los fondos públicos¹⁴².

¹⁴¹ El art. 3 de la Ley en estudio trata el ámbito de aplicación subjetivo. Señala dicho artículo que “las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas se ajustarán a las prescripciones de esta Ley. Se entiende por Administraciones públicas a los efectos de ésta Ley: a) la Administración General del Estado, las entidades que integran la Administración local y la Administración de las Comunidades Autónomas”.

¹⁴² CAYÓN GALIARDO, A., *Los incentivos fiscales y su legitimación finalista*, Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago, Xunta de Galicia, 1994, pág. 40.

Sin duda, las posibilidades de previsión del gasto, unido a un mayor control de los recursos destinados a financiar tal o cual actividad, coadyuva a la consecución de los objetivos de seguridad jurídica y transparencia que deben informar el gasto público. Como señala la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en su exposición de motivos “la austeridad en el gasto corriente, la mejor selección de las políticas públicas poniendo el énfasis en las prioridades de gasto, así como el incremento del control y de la evaluación, han reducido paulatinamente las necesidades de financiación del sector público,..., estableciendo un techo de gasto para el Estado, que le impide gastar más y le impele a gastar mejor”¹⁴³.

Respecto a los aspectos negativos que rodean a la figura de la subvención se citan por otra parte de la doctrina:

- 1) La importante dosis de discrecionalidad que rodea a su otorgamiento. Como señala ORTIZ DÍAZ, muchas subvenciones carecen de un criterio racional en su aplicación, de manera que se prodigan de manera dispersa sin que exista una visión global de los problemas mediante una valoración de prioridad de fines y atenciones suponiendo un reparto arbitrario en forma de “rey mago”¹⁴⁴.
- 2) En el caso de las subvenciones a particulares se crea una relación de jerarquía, en la que el otorgante parece ostentar una posición de supremacía impropia de un Estado de Derecho.
- 3) Los innumerables conflictos de competencia que se generan entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en la medida en que la facultad de otorgamiento de la subvención suele identificarse, de

¹⁴³ La mencionada Ley pone el acento en la necesidad de trasladar los principios rectores de la Ley de Estabilidad Presupuestaria a los distintos capítulos del presupuesto. Por este motivo, el principio de transparencia que rige la Ley General de Subvenciones, se inspira en el marco de actuación propuesto por la Ley de Estabilidad Presupuestaria, ya que la subvención, no deja de ser un componente del presupuesto.

¹⁴⁴ ORTIZ DÍAZ, E., *Unidad y Coordinación de la Administración periférica de España*. Colección Estudios, Núm. 11 Ministerio de Gobernación. Madrid 1969, pág. 215.

facto, como una especie de competencia sobre la materia en la que incide la ayuda pública. En otras palabras, subyace la idea de que el ente que aporta determinada suma para la consecución de un objetivo tiene un argumento más para defender su competencia sobre la materia que subvenciona¹⁴⁵.

Los mencionados conflictos de competencia analizados en este último apartado derivan en lo que PALLARÉS MORENO denomina “efecto centralizador de las subvenciones”. Según dicho autor, en muchos casos, el hecho de que el Estado subvencione una determinada acción, no significa otra cosa que dicha acción será realizada –con toda probabilidad- por la Administración central. Como dice GARCÍA DE ENTERRÍA, la subvención no se concibe como una ayuda económica que el Estado presta al ente local para que éste pueda cumplir sus servicios, sino, inversamente, como una absorción directa de la realización del servicio por el Estado, con una simple ayuda económica local¹⁴⁶.

Unido a lo anterior, señala GARCÉS SANAGUSTÍN¹⁴⁷, que la actividad de fomento por su esencia y naturaleza, no debería desmarcarse del modelo de Administración troncal que lo vio nacer. De hecho, el punto de partida de la organización administrativa de la actividad de fomento de los poderes públicos, se situó durante gran parte del siglo XX en la Administración General, entendida como el conjunto de órganos, y más tarde, Entidades instrumentales de derecho público a las que se atribuye un conjunto de facultades inherentes a la posición de supremacía que el sistema jurídico confiere a la Administración como proveedora de servicios o como estimulante de conductas y comportamientos de mercado. Actualmente, existe un proceso de desconcentración funcional de múltiples sectores de la actividad administrativa, de modo que el ejercicio de la acción pública se

¹⁴⁵ Ibidem,

¹⁴⁶ PALLARÉS MORENO. M., *Ayudas Estatales a los Municipios*, Madrid, Instituto de Estudios de la Administración Local, 1970, pág. 12.

¹⁴⁷ GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *La acción de fomento ante la nueva tipología de los entes públicos*, IEF, 2010, pág. 19.

deslastra de rigideces del modelo unitario de gestión administrativa para extenderse a otras figuras y formulas de gestión propias del derecho privado.

De acuerdo con la STC 13/1992, si bien la capacidad de gasto del Estado no se encuentra limitada por la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (el Estado puede gastar incluso en aquellas materias en las que no tiene competencia), este poder de gasto no puede mediatizar el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de sus propias competencias materiales, ni se puede transformar el poder para gastar en un poder para regular una materia al margen del reparto constitucional de competencias¹⁴⁸. “La subvención no es un concepto que delimite competencias (...) al no ser la facultad de gasto público en manos del Estado título competencial alguno”¹⁴⁹.

A nuestro modo de ver, como reiteraremos en todos los sistemas de compensación discrecional, este sistema carece de la seguridad necesaria para compensar la enorme pérdida que en la mayoría de las ocasiones suponen las limitaciones a la producción en los ENP. En el caso de la subvención podría hablarse de un doble mecanismo de aplicación discrecional. En primer lugar, sabemos que la Ley 42/2007 es muy genérica a la hora de establecer incentivos a los espacios naturales protegidos. Este es el motivo por el que la tarea compensatoria sea ardua y carente en ocasiones del rigor legislativo necesario para ponerla en práctica. A lo anterior se une la discrecionalidad en la propuesta de subvenciones en los diferentes ámbitos de la administración, que impide atribuir a este sistema compensatorio las garantías necesarias de igualdad establecida en el marco constitucional.

¹⁴⁸ Para DEL BARCO FERNÁNDEZ, la potestad de gasto subvencional ha de ejercerse dentro del marco de competencias que se diseña por el bloque de constitucionalidad, sin que pueda alterar el reparto realizado. De nada serviría -continúa este autor- que una Comunidad Autónoma tuviese asignadas competencias exclusivas en una determinada materia, si el Estado, en virtud de su mayor capacidad financiera, decidiera gastar en dicho ámbito material, regulando las condiciones que deberán cumplirse por parte de los beneficiarios para hacerse acreedores de la subvención. Se produciría así, una situación en la que el Estado vaciaría de contenido las competencias autonómicas, al orientar el sector en el que incide la subvención en la dirección deseada por la Administración estatal. No cabe transformar el poder para gastar en un poder para regular una determinada materia al margen del orden competencial. Ver DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA, J., *La ley General de Subvenciones: una aproximación a su alcance como legislación básica*. Presupuesto y Gasto Público Núm. 36-(3/2004). Instituto de Estudios Fiscales. pág. 31.

¹⁴⁹ Fundamento jurídico 4.

Analizada la figura de la subvención, pasamos a analizar el pago por servicios ambientales (PSA) definida como una herramienta que internaliza el valor que poseen los servicios ambientales mediante el pago a quienes modifiquen o mantengan el uso de la tierra mediante actividades sostenibles. De esta forma, los servicios generados pueden incorporarse a mecanismos de pagos para su conservación. Estos mecanismos no están estandarizados pues responden a las distintas realidades locales y legislativas de cada país. Sin embargo, se ha identificado los modelos de gestión, mecanismos de financiación y las modalidades de transacción usualmente utilizados¹⁵⁰.

¹⁵⁰ *Documento Técnico. Informe de Avance Núm. 1, Pago por Servicios Ambientales y Áreas Protegidas, Programa FAO/OAPN Fortalecimiento del Manejo Sostenible de los Recursos Naturales en las Áreas Protegidas de América Latina*, Chile, Julio 2008. Por su parte, ROSA, describe el enfoque convencional a los PSA señalando que se basa en el uso de instrumentos económicos con objeto de alcanzar metas ambientales al menor costo posible. Además, se ocupa de servicios ambientales específicos (secuestro de carbono regulación o filtrado de agua o conservación de biodiversidad por especie) y muestra preferencia por ecosistemas simplificados y de gran escala, en particular los que son propiedad de pocas personas para reducir los costos de transacción y monitoreo. Junto a todo ello busca garantizar los derechos de propiedad privada y retribuir a los propietarios de terrenos. ROSA, H., *payment for Environmental Services and Rural Communities: Lessons from the Americas*, The Philippines: International Conference on Natural Assets, Political Economy Research Institute and Centre for Science and the Environment, Tagaytay City, pág. 2.

Además de lo anterior, como señala MAYRAND, en comparación con las estrategias de control, los esquemas de PSA pueden resultar más efectivos y con menores costos. De hecho, la aplicación de los sistemas de control ambiental dependen de la disponibilidad de los recursos adecuados, tanto en lo institucional como en lo financiero, que con frecuencia son escasos en los países en desarrollo. En ese contexto, los enfoques regulatorios a la conservación suelen incumplir sus objetivos ambientales, debido a la falta de vigor en los sistemas de aplicación de la legislación ambiental e incumplimiento generalizado. Los esquemas de PSA pueden funcionar en donde los enfoques regulatorios han fallado al crear un sistema de incentivos para la conservación, en lugar de un conjunto de obligaciones legales enfrentado al incumplimiento generalizado debido a los contra incentivos económicos y la falta de recursos para la aplicación legal (MAYRAND, K., Y PAQUIN, M., *Pago por servicios ambientales: Estudio y evaluación de esquemas vigentes*. Informe presentado por Unisféra International Centre, Comisión para la Cooperación Ambiental (CCA), Montreal, septiembre de 2004).

WUNDER indica que es requisito para que se den los PSA, que se trate de transacciones voluntarias, bien definidas que se compren por –al menos- un ente o persona, si y sólo si el proveedor garantiza la provisión continua del servicio (condicionalidad)¹⁵⁰. Además, se debe definir claramente lo que se está comprando – ya sea un servicio mensurable (p.e., toneladas de carbono secuestrado), o un uso equiparable de la tierra pero limitado a las prácticas susceptibles de ofrecer el servicio (p.e., conservación de los bosques para garantizar la provisión de agua). Tercero, debe darse una transferencia de recursos de al menos un comprador del PSA. Finalmente, los pagos que los compradores hacen, deben ser realmente contingentes por un servicio ofrecido de manera ininterrumpida durante la duración del contrato. Este último prerrequisito es importante, ya que establece la condición

entre la provisión del servicio y el pago: si no hay provisión, no hay pago. Idealmente, los pagos deben ser escalonados según la cantidad o calidad del servicio ambiental ofrecido, al menos hasta un máximo convenido (WUNDER, S., WERTZ, S., Y MORENO SÁNCHEZ, R., "Pago por servicios ambientales, una nueva forma de conservar la biodiversidad". *Gaceta ecológica*, Núm. especial 84-85, Instituto nacional de ecología, México, 2007).

Definidos los PSA queda por valorar cómo introducir este concepto en la legislación específica de los países que desean implementarlo. Existen varias posibilidades señaladas. Podría crearse una Ley específica para PSA. Como señala GREIMER, un país puede decidir incluir en su marco jurídico una Ley específica para PSA (o sobre servicios ambientales). El objetivo de dicha Ley sería introducir los PSA como un instrumento de política aceptado para promover su uso y regular los detalles de su implementación. No obstante, la experiencia demuestra que dicho enfoque aún no es práctica común. En la actualidad, estas leyes específicas sobre PSA solo existen en muy pocos países (por ejemplo, Costa Rica o Argentina). GREIMER, T., *Pagos por Servicios Ambientales* "Marcos Jurídicos e Institucionales, UICN Serie de Política y Derecho Ambiental Núm.78).

Es interesante señalar que el PSA es muy diferente de los incentivos (P.E forestales) que le antecedieron por varias razones. Primero, el PSA es un sistema que reconoce mediante un pago monetario, el esfuerzo adicional que el productor realiza al adoptar un uso de la tierra y/o un sistema de producción más amigable con el ambiente, cuyo objetivo es tanto la producción de bienes como la generación de servicios ambientales. Mientras que los incentivos forestales previos tenían como fin fortalecer la reforestación y conservación de bosque, en un momento histórico caracterizado por altas tasas de deforestación provocadas por la agricultura y ganadería extensivas. En opinión de PAGIOLA, S. y PLATAIS, G., "Pagos por Servicios Ambientales", *Environment Strategy Note*, Núm. 3, los programas de pagos por servicios ambientales (PSA) solo alcanzarán sus objetivos si logran influenciar el modo en que los usuarios de tierras usan las mismas. Los siguientes principios generales deben observarse:

- *Los pagos tienen que ser continuos.* Los beneficios buscados suelen ser de naturaleza continua. Para que esos beneficios se mantengan año tras año, los usuarios de tierras deberán recibir los pagos a su vez año tras año para que el incentivo a mantener un determinado uso de la tierra se mantenga.
- *Los pagos tienen que ser dirigidos.* Un sistema de pagos no diferenciados, que pague a todos los usuarios de tierras por igual, suele ser menos eficiente (al requerir mayores pagos para conseguir el mismo nivel de beneficios) que un sistema de pagos dirigidos, y hace difícil adaptar las intervenciones a las necesidades particulares de cada situación. Sin embargo, un sistema de pagos dirigidos puede ser más costoso de implementar que un sistema de pagos no dirigidos. Así pues, es necesario alcanzar un equilibrio entre las ganancias en eficiencia y el costo de implementación.
- *Hay que evitar crear incentivos perversos.* Por ejemplo, pagos por reforestación pueden animar a los usuarios de tierra a cortar árboles en un primer momento, a fin de poder recibir el pago cuando la reforestación tenga lugar.

Por otro lado, como señala MORENO DÍAZ, el PSA es un reconocimiento de las externalidades positivas, una compensación por un servicio recibido. Dentro de un esquema de PSA, quien se beneficia es quien debe pagar los beneficios obtenidos. Por el contrario, un incentivo forestal es financiado mediante el presupuesto nacional. Ya que, todos los contribuyentes contribuyen con el mantenimiento de un sistema de incentivos independientemente de si obtienen o no beneficios directos de la actividad económica incentivada.

A nuestro modo de ver los PSA son –sin duda- uno de los mejores instrumentos para asegurar la biodiversidad; los datos y prácticas de su aplicación así lo demuestran. En cambio, por su propia definición, entendemos que no son la herramienta más recomendable para la compensación del lucro cesante en los ENP. La principal característica de los PSA es que “los proveedores potenciales de servicios deben tener opciones reales de uso de la tierra, entre las cuales el servicio proveído no es el uso preferido”. Esta realidad nos lleva a afirmar que los PSA son difícilmente aplicables en los ENP, ya que las limitaciones de uso en estos espacios están claramente estipuladas en sus instrumentos de planeamiento y no dejan margen de maniobra a los propietarios, es decir, no existe una opción real de uso.

El problema con que nos encontramos con los PSA es que requieren para su puesta en marcha la existencia de un mecanismo de producción-compra que se establece en un acuerdo. La declaración de un ENP supone, de manera automática, la limitación de la producción, por lo que automáticamente debe surgir la compensación sin necesidad de alcanzar acuerdo alguno. Cuestión distinta es que deba demostrarse la limitación de la producción para conseguir la compensación pero esto no se sustanciaría a través de un acuerdo, sino a través de un formulario administrativo homologado.

También queremos tratar en este punto los acuerdos de custodia del territorio. Dichos acuerdos, conllevan la obligación del propietario de un terreno de alcanzar un pacto para la potencial compensación. La Ley 42/2007 define la custodia del territorio en su artículo 3.9 como “el conjunto de estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implican a los

Pensamos que es una cuestión realmente interesante la suscitada por la mencionada autora a la hora de estudiar la compensación, sin embargo, por ahora, nuestra posición es la mencionada pero con algunas reservas. Si lo que se pretende es internalizar los costes del PSA sólo por las personas que acceden a un determinado espacio entendemos que no se está cumpliendo con la función última. Es cierto que –por ejemplo- de la belleza de un paisaje es beneficiario quien la contempla, pero no puede olvidarse que de manera subsidiaria, también es beneficiario todo el Estado en el que resulta enclavado, que respirará un aire de mayor calidad, contará con un agua más pura, etc. Desde esta perspectiva apostamos porque la compensación tenga siempre un comprador “centralizado”, más allá de que puedan asumirse también algunos costes a nivel local como resultado de un beneficio directo. MORENO DÍAZ, ML., *Pago por Servicios Ambientales, la experiencia de Costa Rica*, Economía de Recursos Naturales, presentado al Instituto Nacional de Biodiversidad de Costa Rica INBIO (no publicado).

propietarios y usuarios del territorio en la conservación y uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos”¹⁵¹.

Por lo que se refiere a la tipología de acuerdos de custodia del territorio, utilizaremos el magnífico trabajo llevado a cabo por BARREIRA LÓPEZ¹⁵², que junto a otros juristas de reconocido prestigio, redactaron el “Estudio Jurídico de Custodia del Territorio” editado por la Plataforma de Custodia del territorio de la Fundación Biodiversidad. Resaltaremos en los siguientes párrafos lo más importante de cada figura estudiada.

A) Contratos y acuerdos de custodia: La característica principal de los contratos de custodia es la voluntariedad, es decir, que incluso en el caso de que intervengan directamente Administraciones públicas, las técnicas de intervención jurídica se basan principalmente en el empleo de contratos privados, de muy variada naturaleza. Dada la libertad de pactos, es posible incluso acogerse a diversas partes de ciertos contratos típicos, como la compraventa, el arrendamiento, la donación, la constitución de servidumbres, etc., creando de este modo nuevos contratos innominados que pueden dar mucho juego a la hora de aplicar las técnicas de custodia.

¹⁵¹ La Custodia del Territorio cuenta con gran tradición en el derecho anglosajón del que procede nuestro moderno derecho en este ámbito. Surge de la necesidad de preservar importantes cantidades de terreno con fines conservacionistas y proteccionistas muchos de ellos pertenecen a particulares. En opinión de ÁLVAREZ CARREÑO, esta definición -un tanto genérica-, “pretende dar una visión global del concepto, y dota a la custodia del territorio de un carácter dinámico y flexible que permite integrar un elevado número de técnicas adaptadas a cada espacio y realidad física, social y económica. De esta forma, la custodia se constituye como una novedosa y complementaria herramienta de gestión que promueve la actuación de los propietarios y usuarios de las fincas afectadas, lo que favorece el mantenimiento o incluso la mejora de las funciones y los procesos ecológicos del territorio sin que ello suponga una afectación negativa a los beneficios económicos que proporciona su explotación”¹⁵¹. Se trata, por lo tanto, continúa este autor, “de un modelo perfectamente viable en zonas donde el suelo, el agua y los recursos naturales se exploten o comercialicen”. Se trata, por lo tanto, continúa este autor, “de un modelo perfectamente viable en zonas donde el suelo, el agua y los recursos naturales se exploten o comercialicen”. (ÁLVAREZ CARREÑO, SM., “La custodia del territorio como instrumento complementario para la protección de los espacios naturales”, *Revista Catalana de DRET Ambiental*. Vol. II Núm. 1, 2011, pág. 1 – 22.

¹⁵² BARREIRA LÓPEZ, A. (coord.), *Estudio jurídico sobre la custodia del territorio. Plataforma de Custodia del Territorio*, Fundación Biodiversidad 2010, Pág. 279. También recomendamos en este aspecto la obra de BASORA ROCA, X. Y SABATÉ Y ROTÉS, X., *Manual de introducción a una nueva estrategia participativa de conservación de la naturaleza y el paisaje*, Xarxa de Custòdia del Territori, 2006.

La libertad de pacto conlleva que el grado de intervención a favor de la custodia del territorio sea muy variado. De esta manera, los acuerdos pueden agruparse bajo tres posibles grandes modelos:

- El titular del predio conserva la gestión del mismo, asumiendo compromisos de conservación.

- Se acuerda el traspaso de la gestión de la finca a la entidad de 2. custodia, conservando el titular el ejercicio de algunos derechos de uso y la potestad de recuperar dicha gestión completa.

- Se transmite la propiedad a la entidad de custodia. En este caso, 3. la entidad de custodia asume la propiedad mediante la compraventa, la donación, la permuta o el legado. Lo normal es que se haga a título oneroso, cuestión que puede conllevar gastos elevados, imposibilitando así esta alternativa en la práctica.

B) El contrato de arrendamiento: el arrendamiento a largo plazo puede ser de interés para la custodia, pues incluso se va más allá de lo que la normativa civil dispone, como el simple uso y goce de la finca arrendada y el comportarse el arrendatario como “un diligente padre de familia” y conforme al pacto, pacto que puede incluir la buena gestión del territorio, como por ejemplo buenas prácticas agrarias, conservación del suelo y mínimo laboreo, reforestación o adecuación paisajística, entre otras muchas.

C) El Usufructo: El art. 485 CC se refiere al usufructo de los montes y en el caso de los montes en explotación forestal esta figura tiene la capacidad de acomodar dicha explotación a la conservación de la finca, e incluso introducir mejoras (art. 487 Cc). El usufructuario se obliga a hacer una relación de todas las cosas que recibe para su uso o disfrute, llamado inventario de los bienes, y a prestar una fianza, aunque puede ser dispensado de esta obligación, también se obliga a hacer las reparaciones ordinarias que necesiten las cosas dadas en usufructo, siendo las reparaciones extraordinarias por cuenta del propietario.

D) Servidumbre de conservación: Las Administraciones Públicas, los particulares y las Entidades de custodia podrían negociar la constitución de

una servidumbre ambiental. Uno de los problemas en la actualidad que pueden frenar este tipo de acciones es la ausencia de incentivos fiscales. La servidumbre podría negociarse a título oneroso, es decir, pagando a dichos propietarios una única suma alzada en el momento de la constitución o bien, fijando una cantidad anual mientras la servidumbre dure, en caso de que esta no fuera permanente. Asimismo, se podría fomentar la constitución de servidumbres a título gratuito introduciendo modificaciones a la legislación tributaria por la que se concedieran incentivos fiscales a los propietarios. La servidumbre a constituir podría recaer bien sobre una pequeña parte de la finca, bien sobre la totalidad del terreno.

E) Adquisición de terrenos: En nuestra cultura jurídica, la adquisición inmobiliaria es uno de los pilares en que sostiene la titularidad de los terrenos. La adquisición del dominio de los terrenos se basa en el contrato de compraventa. Hay que tener en cuenta que no hay un único régimen en España, sino que existen particularidades propias del Derecho foral¹⁵³.

F) Donación: El artículo 618 del CC define la donación como “un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta”.

Nuestro ordenamiento jurídico sí prevé algunos incentivos para la donación a Entidades sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública, así la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, una persona física que establezca la donación a una de estas Entidades disfrutará de un 25% de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si quien hace la donación es una entidad jurídica, los beneficios fiscales otorgados son el 35% de la cuota imponible del Impuesto sobre Sociedades. El Capítulo siguiente precisamente se centra en el análisis del sistema tributario español y los incentivos para la custodia del territorio.

¹⁵³ En nuestro Código Civil, art. 1445 y ss., por dicho contrato uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente, perfeccionándose la venta entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado.

G) Herencias y legados: Mediante testamento, una persona puede disponer la transmisión mortis causa de todo su patrimonio o parte de él a una persona física o jurídica con el fin de asegurar la conservación de sus inmuebles o bien establecer la realización de obligaciones, p.ej. de carácter ambiental, al heredero o legatario.

H) Permutas: Los contratos sobre inmuebles que pretenda llevar a cabo la Administración se registrarán por lo dispuesto en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP). Dicha legislación establece que cabrá la permuta siempre que la diferencia del valor entre los bienes no sea superior al 50% del que lo tenga mayor. Si la diferencia fuese mayor, el expediente se tramitará como enajenación con pago de parte del precio en especie. Pero también este instrumento permite que propietarios particulares y Entidades de custodia cambien terrenos sin fijar ningún precio. De este modo, la entidad puede adquirir lugares de un valor ecológico más importante que la propiedad que ha intercambiado. La Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, libera del pago del impuesto de transmisiones patrimoniales en el caso que una asociación sin ánimo de lucro intervenga en la transacción¹⁵⁴.

Corresponde tratar ahora si esta figura establecida en la Ley, puede servir de herramienta compensadora del lucro cesante en los espacios

¹⁵⁴ Señalado todo lo anterior, puede afirmarse que a la hora de valorar o analizar los incentivos a la custodia del territorio, como señala ORÓN MORATAL, con anterioridad a la legislación estatal, y aunque se pueden encontrar referencias al equilibrio sostenible del territorio en diversas leyes autonómicas, fue en la legislación de la Comunidad Autónoma de Cantabria donde se pudo encontrar la primera referencia a la custodia del territorio, en concreto en la Ley 2/2004, de 27 septiembre de Ordenación del territorio, cuyo art. 74 encomienda a la propia Comunidad Autónoma la elaboración de un proyecto de Custodia del Territorio, partiendo de un estudio y diagnóstico de la situación de los ecosistemas a conservar y del estado de la propiedad de los mismos.

Ha sido con posterioridad cuando la legislación estatal ha asumido la custodia del territorio como hecho jurídico, concretamente con la Ley de Patrimonio Natural y Biodiversidad, Ley 42/2007, de 13 diciembre. En relación con la custodia del territorio, esta Ley prevé distintas medidas de promoción, en unos casos de forma directa con la actuación de los propios poderes públicos (ej., art. 72. Promoción de la custodia del territorio), estatales o no, y así a cargo del Estado se crea el Fondo para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, que entre otros objetivos tiene el de financiar acciones específicas relacionadas con la custodia del territorio (art. 74).

naturales protegidos. Para ello nos remitiremos al articulado y a la realidad de la aplicación de los acuerdos de custodia establecidos en la Ley 42/2007.

Hemos de señalar que el propio artículo art. 72 de la Ley 42/2007 establece que el objetivo de los acuerdos de custodia no es –en ningún caso- la compensación sino la “conservación del patrimonio natural y la biodiversidad”. Desde esta perspectiva, es el propio interesado-propietario de una determinada explotación en un Espacio Natural Protegido, el que debe acudir a la entidad de custodia y proponer un plan de conservación. Una vez aprobado dicho plan, recibirá una ayuda para dicha conservación.

Nada que ver tiene lo anterior con la compensación del lucro cesante, ya que la custodia del territorio “igual” desde el punto de vista del beneficiario de la ayuda, al propietario de un terreno establecido en un espacio natural protegido, a otro propietario fuera de dicho espacio. No parece razonable que un instrumento compensador iguale situaciones distintas ofreciendo la misma solución para todas ellas. Los ENP poseen restricciones propias que deben compensarse de manera cualificada por su carácter involuntario (la declaración), mientras los acuerdos de custodia, como ya ocurría con los PSA, poseen un carácter voluntario porque existe el elemento apriorístico del libre uso sin restricciones.¹⁵⁵

¹⁵⁵ La práctica nos dice que tan sólo 266 de los 1990 acuerdos inventariados se acogen a alguna figura de protección (es decir, forman parte de un espacio natural protegido) lo que supone un 13,37% del total. Hay que destacar que en 633 (un 31,81% de los acuerdos) no se dispone de este dato. Entre las figuras de protección más presentes destacan los Parque Naturales, que acogen 99 acuerdos, y las Reservas de la Biosfera, con 79 casos, los mismos que en 2010. La Reserva de la Biosfera de Urdaibai, en la provincia de Vizcaya, sigue concentrando la mayoría de acuerdos con este tipo de figura de protección (77), mientras que los acuerdos en Parques Naturales, como sucedía en 2010, están mucho más repartidos por el territorio nacional. En comparación con otros espacios protegidos, el número de fincas en custodia situadas en áreas de la Red Natura 2000 es considerablemente mayor, habiéndose contabilizado un total de 811 acuerdos, el 40,75% del total de los mismos. Este número, además podría ser superior, ya que, al igual que sucedía con los espacios protegidos, no se dispone de este dato en 621 casos (el 31,21% del total).

Por otro lado señalar, que de los 1990 acuerdos de custodia, dos tercios (un 66,68%) se encuentran en terrenos de propiedad privada, mientras que en terrenos de propiedad pública existen un total de 426 acuerdos (el 21,41%). Entre los acuerdos detectados, siete se encuentran en terrenos mixtos que agrupan propiedades públicas y privadas a la vez. Por último, no se cuenta con información acerca del tipo de propiedad en el que se han celebrado 230 acuerdos (el 11,56%). Estos datos están sacados del Informe del *3er Inventario de Iniciativas de Custodia del Territorio del Estado español*, Publicado por la Plataforma de Custodia del territorio perteneciente a la Fundación Biodiversidad, del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, Junio de 2014.

Por último, queremos hacer alusión a las subastas. Comenzaremos por señalar que este sistema es cercano a los PSA. Además del pago homogéneo por hectárea estipulado para los anteriores, otra manera de fijar el pago en un mecanismo compensatorio es estimar su valor para la sociedad, es decir, lo que la sociedad está dispuesta a pagar por dicho bien. Pero si el coste que está dispuesto a asumir quien genera el bien es menor que el valor que le da la sociedad, es posible evitar un exceso de beneficio que puede ser empleado para otros proyectos de conservación. En ese caso, una tercera manera de fijar el precio es ajustarlo al pago necesario para que la actividad se mantenga¹⁵⁶.

Estos acuerdos, parten de una premisa alternativa donde la administración responsable ofrece a los agricultores la oportunidad de firmar un acuerdo sobre prácticas agrarias y éstos deben emitir “pujas” que indican el pago mínimo que demandan para llevar a cabo los requisitos del acuerdo. Al final del proceso los agricultores que realizan las “pujas” menores firman los contratos¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Junto a ello, Para ello, se puede optar por igualar los ingresos de la actividad deseada a los que se obtiene por usos alternativos posibles, es decir, el coste de oportunidad. Estos costes no son iguales para todos los proveedores del servicio, por lo que mecanismos alternativos al pago homogéneo pueden mejorar la eficiencia de los subsidios, consiguiendo más por menos y favoreciendo que quien genere el bien manifieste directa o indirectamente el coste de producirlos (GARCÍA FERNÁNDEZ-VELILLA, S., *Mecanismos financieros innovadores para la conservación de la biodiversidad*, Ed. FUNGOBE. Madrid. EUROPARC-España. 2010).

¹⁵⁷ En la valoración de las pujas pueden intervenir otros criterios de concesión además del propio valor de las pujas, como los beneficios ambientales derivados de cada puja. De esta manera, se suscriben contratos hasta consumir el presupuesto asignado al programa ponderando las pujas más bajas y los mayores beneficios ambientales. Si se realiza de forma adecuada, el mecanismo de subasta permite mejorar la eficiencia de los subsidios obteniendo la mayor “cantidad de biodiversidad” con la menor inversión pública.

Junto al sistema de subastas, el etiquetado y la certificación ambiental hace referencia a la evaluación de las características de un bien de consumo respecto a unas especificaciones concretas. La certificación se refiere a la evaluación del proceso de producción. Ambos tienen capacidad de atenuar los fallos del mercado estimulando la demanda de productos y servicios con menores cargas ambientales, ya que ponen a disposición del comprador información relevante sobre su ciclo de vida y sus repercusiones ambientales.

El objetivo último de la certificación y del etiquetado ambiental es establecer un vínculo entre los consumidores que están dispuestos a pagar más para favorecer a la biodiversidad y los productores que asumen un coste adicional de producción por tenerla en cuenta en sus procesos de producción. Para los productores es una herramienta útil para

comunicar la calidad ambiental de sus productos y para que, a pesar del incremento de precios debido a la incorporación de los costes ambientales, pueda competir gracias a la creación de un mercado diferenciado, mejorando además su imagen. Una iniciativa loable, sin duda, pero que aunque hace consciente al consumidor del lucro cesante acaecido por una producción más ecológica, sólo servirá de compensación a aquel en el caso que los productos se vendan y generen beneficio.

En España, la Junta de Andalucía ha creado la marca Parque Natural, para que la población y las empresas situadas en los espacios naturales protegidos se beneficien de la valorización del territorio, ofreciendo al visitante productos y servicios certificados, asociados a los valores medioambientales de estas áreas, que potencian la imagen de un producto natural. Estos productos responden a los compromisos exigidos para la obtención de la marca: carácter local, respecto al medio ambiente, así como calidad de las materias primas empleadas y en el proceso de transformación. En Castilla y León también se está desarrollando la Marca Natural con el fin de establecer un distintivo de procedencia de determinados servicios turísticos y productos agroalimentarios y artesanos de las zonas de influencia socioeconómica de los espacios naturales protegidos. La Orden de la Consejería de medio Ambiente de 15/12/04 (BOJA 19/2005, 28 de enero) regula el régimen jurídico y procedimiento de concesión de licencia de uso de la marca. En Castilla y León, Decreto 4/2007, por el que se establece un distintivo de procedencia de determinados servicios y productos de las zonas de influencia socioeconómica de espacios naturales protegidos de Castilla y León.

A modo de valoración crítica, pensamos que estos sistemas cuentan con importantes beneficios, pero no compensan el lucro cesante de manera directa, sino a través de la puesta en valor de determinados productos cuya venta beneficiará distintas áreas naturales o proyectos. Desde esta perspectiva, en poco o nada afectará a las explotaciones económicas de los espacios protegidos y a las limitaciones a la producción que sufren en la práctica. (GARCÍA FERNÁNDEZ-VELILLA, S., Op. Cit. pág. 26).

IV. ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LAS AYUDAS OTORGADAS POR LAS ADMINISTRACIONES ESPAÑOLAS EN LOS ENP

A. INTRODUCCIÓN

Para proponer la compensación vía tributaria del lucro cesante, nos ha parecido imprescindible analizar no sólo los instrumentos de protección a la biodiversidad analizados en el capítulo anterior, sino las ayudas y subvenciones específicas establecidas para los espacios naturales protegidos. De esta manera, según demostraremos, la inexistencia de las compensaciones propuestas por esta vía, nos sirve como argumento fáctico para proponer compensaciones a nivel tributario.

Como se verá, el listado de ayudas es extenso y diverso según la Comunidad Autónoma de que se trate. De la lectura del propio título de esta apartado puede deducirse que sólo analizando la totalidad de los recursos que se están aportando en la actualidad a los ENP, podremos demostrar que el Derecho Administrativo no está sirviendo, de manera general¹⁵⁸, como elemento compensador de las explotaciones económicas en dichos espacios en términos de lucro cesante.

Repetimos, sentimos la insistencia, que este apartado no se compone de una suerte de disposiciones ordenadas sin conexión alguna ni de una relación meramente descriptiva de disposiciones administrativas. Sólo mediante el análisis de “todas” las estipulaciones podremos llegar a la conclusión, que ya adelantamos, de que no existe una compensación del lucro cesante en vía administrativa en los ENP, sino una serie de ayudas a inversiones, etc. que nada tienen que ver con el concepto compensatorio y que –a la postre– poseen además un carácter discrecional e inestable.

¹⁵⁸ Más adelante analizaremos algunas excepciones relativas a este tema y al pago por servicios ambientales.

En cualquier caso, para facilitar la exposición y –sobre todo- con la finalidad benevolente de no cansar al lector, hemos optado por realizar las referencias más importantes en el texto principal, incluyendo en las notas al pie de página todas las disposiciones relacionadas. El estudio de las mismas, aún mostrándose imprescindible para nuestra tesis a nivel demostrativo, insistimos, no debería llevar consigo una tarea tediosa para el lector, algo muy lejano a nuestro propósito en este punto, motivo por el cual recomendamos esta metodología formal.

B. LA DEMOSTRACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE LA COMPENSACIÓN DEL “LUCRO CESANTE” A TRAVÉS DE SUBVENCIONES Y AYUDAS

Como acabamos de señalar, realizamos a continuación un análisis comentado de los diversos tipos de ayudas y subvenciones en los ENP para dilucidar si éstas harán o no necesaria otro tipo de compensación, principalmente de carácter tributario. Adentrémonos por tanto en los diversos tipos de ayudas.

En primer lugar analizaremos las ayudas a la mejora agroambiental y socioambiental en los ENP. En este sentido destaca la ORDEN de 13 de noviembre de 1995, de la Consejería de Medio Ambiente, Agricultura y Agua, por la que se establecen las ayudas derivadas del Programa de Mejora Agroambiental en los Espacios Naturales Protegidos de la Región de Murcia¹⁵⁹. En el art. 2 se establecen los siguientes tipos de ayudas:

1. Retirada de tierras de cultivos para su gestión y manejo con fines medioambientales y de conservación y protección del espacio natural.
2. Reconversión de cultivos intensivos a cultivos extensivos tradicionales vinculados a la protección y la conservación del espacio natural y el paisaje rural.

¹⁵⁹ Boletín Oficial de la Región de Murcia Viernes, 15 de diciembre de 1995, Núm. 288.

3. Manejo agroambiental de los sistemas de cultivos extensivos

4. Áreas de demostración de prácticas de producción agroambientales¹⁶⁰.

En la Comunidad Valencia destaca la resolución de 8 de marzo de 2005, por la cual se conceden subvenciones, con cargo a la convocatoria 2005¹⁶¹, para la mejora socioambiental de determinados espacios naturales protegidos¹⁶². De igual modo, la resolución de 17 de junio de 2008, del

¹⁶⁰ Por otro lado, la Orden de 20 de enero de 1997, por la que se modifica la Orden de 13 de noviembre de 1995, establece las ayudas derivadas del Programa de Mejora Agroambiental en los Espacios Naturales Protegidos de la Región de Murcia, en su art. 2 incluye el manejo agroambiental de los sistemas de cultivos extensivos establecidos, y de los sistemas de cultivos agrícolas y forestales afectados por problemas de abandono. Más tarde, apareció la Orden de 14 de diciembre de 2004, de la Consejería de Agricultura y Agua, por la que se refunden y modifican las Órdenes reguladoras de las ayudas derivadas del Programa de Mejora Agroambiental en los Espacios Naturales Protegidos de la Región de Murcia (Boletín Oficial de la Región de Murcia, Número 294, 21 de diciembre de 2004).

. Su objeto es tratado en el art. 1.-"La presente Orden tiene por objeto establecer el régimen de ayudas a la retirada de tierras de cultivo para su gestión y manejo con fines medioambientales y de conservación y protección del espacio natural". Modifica la Orden de 13 de noviembre de 1995, de la Consejería de Medio Ambiente, Agricultura y Agua, por la que se establecen las ayudas derivadas del Programa de Mejora Agroambiental en los Espacios Naturales Protegidos de la Región de Murcia y la Orden de 20 de enero de 1997, de la Consejería de Medio Ambiente, Agricultura y Agua, por la que se modifica la Orden de 13 de noviembre de 1995. En el art. 2 se señala que las ayudas tienen como finalidad promover, mejorar y facilitar los trabajos de conservación y protección de los espacios naturales protegidos de la Región de Murcia e incorporar a la población rural a la ejecución de los mismos.

Por lo que a Cataluña se refiere, destacamos la AAM/388/2012, de 23 de noviembre, por la que se aprueban las bases reguladoras de las ayudas para la financiación de actuaciones en los espacios naturales protegidos de Cataluña y se convocan las correspondientes al año 2013 (Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya Núm. 6265, 30 de noviembre de 2012). Como se muestra en el art. 1 "Objeto de las ayudas", dichas ayudas tienen por objeto financiar actuaciones para la conservación, mejora y divulgación de los espacios naturales protegidos de Cataluña, mediante el establecimiento de tres líneas de ayudas en función del ámbito territorial de aplicación. En el apartado 1 se definen las actuaciones subvencionables siguientes: educación y divulgación de los valores ambientales y del patrimonio cultural inmaterial de los espacios: a) Edición (elaboración e impresión) de trípticos, folletos, pósteres, material pedagógico y formativo, actualización y mejora de páginas web y de vídeos y documentos. Se excluyen los gastos de hospedaje (hosting) y servidor. Esta actuación sólo es subvencionable en los espacios naturales definidos para la línea 1.

¹⁶¹ DOGV - Núm. 4.981, fecha 08/04/2005.

¹⁶² En el mismo sentido a las mismas partidas resolución de 23 de mayo de 2007, de la directora general de Ordenación del Territorio, por la cual se conceden subvenciones, con

conseller de Medio Ambiente, Agua, Urbanismo y Vivienda, por la cual se conceden subvenciones, con cargo a la convocatoria 2008, ayudas para la mejora socioambiental de determinados espacios naturales protegidos de la Comunitat Valenciana ¹⁶³. En ambas se recogen como actividades subvencionables la mejora de la cobertura vegetal, el tratamiento y mejora de la vegetación en canales, la mejora de la fauna cinegética, la conservación de márgenes de piedra y caminos rurales, etc.

A nuestro modo de ver, a pesar de que las mencionadas ayudas supongan importantes adelantos en el área de los ENP, éstas no tendrán una utilidad directa como compensación del lucro cesante. Como veremos- la compensación del lucro cesante, debe ser previa a que se realice inversión alguna; por lo que el incentivo sobre inversiones no compensará dicho lucro dejado de percibir si éstas no se realizan. Y es que vincular “compensación” con “inversión” no lleva a beneficio alguno ya que son dimensiones entitativas diferentes. La compensación debe producirse como consecuencia de la declaración, pues los efectos negativos sobre las explotaciones se producen en este momento. Actuaciones de mejora posteriores pueden producirse con ayudas sobre la inversión, pero esto, desde nuestro punto de vista, es totalmente independiente de aquello.

Otro tipo de ayudas que deseamos poner de manifiesto en el presente apartado son las ayudas y subvenciones a las áreas de influencia socioeconómica. La Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales, ya establecía en su art. 5,j) que “para el logro de los objetivos de la Red, compete a la Administración General del Estado contribuir, a través de su línea de subvenciones, a la financiación de las iniciativas de fomento del desarrollo sostenible que pudieran aprobar las administraciones competentes en las áreas de influencia socioeconómica de los parques nacionales”¹⁶⁴. El nuevo art. 31.4 de la Ley 30/2014, de 3 de diciembre, de Parques Nacionales señala que “El establecimiento de un área de influencia socioeconómica lleva aparejada una atención singular de las administraciones públicas a asegurar la

cargo a la convocatoria 2007, para la mejora socioambiental de determinados espacios naturales protegidos de la Comunidad Valenciana, DOGV - Num. 5525 / 01.06.2007.

¹⁶³ DOGV - Núm. 5803 / 10.07.2008.

¹⁶⁴ La Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres, ya establecía las áreas de influencia socioeconómica.

integración del parque nacional con la misma, así como a potenciar las actividades económicas sostenibles ligadas a la dinamización del entorno del parque nacional. A tal efecto las administraciones públicas, de forma coordinada, desarrollarán aquellas actuaciones que sean precisas”¹⁶⁵.

En la Comunidad Autónoma de Galicia, destaca la Orden de 16 de mayo de 2013 por la que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones públicas con cargo a los presupuestos generales del Estado en el área de influencia socioeconómica del Parque Nacional marítimo-terrestre de las Islas Atlánticas de Galicia y se convocan para el ejercicio presupuestario de 2013¹⁶⁶. En su art. 2 se establecen las iniciativas y porcentajes subvencionables. En concreto, podrán ser objeto de subvenciones las inversiones en el área de influencia socioeconómica del parque nacional referidos a iniciativas públicas tendentes a la modernización de las infraestructuras urbanas, mejora en la suministro de agua potable, mejora en la atención sanitaria a visitantes y residentes en el parque, gestión de residuos y otras semejantes¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Mediante el Real Decreto 1229/2005, de 13 de octubre, se establece un régimen de subvenciones públicas con cargo a los presupuestos generales del Estado en las áreas de influencia socioeconómica de los parques nacionales. Dicho Real Decreto, en su art. 5, determina que, con carácter anual, las Comunidades Autónomas en cuyo territorio exista algún parque nacional, convocarán la concesión de subvenciones para la realización de actividades contempladas en el art. 3 del mismo.

¹⁶⁶ DOG, Núm. 99, 27 de mayo de 2013, Pág. 18533.

¹⁶⁷ También serán subvencionables las Iniciativas públicas o privadas destinadas a la conservación o restauración del patrimonio natural, eliminación de cualquier tipo de impacto sobre los valores naturales o culturales que justificaron la creación del parque, incluido el impacto visual sobre la percepción estética ocasionado por infraestructuras preexistentes. Por último, se señala que serán subvencionables las iniciativas públicas o privadas dirigidas a garantizar la compatibilidad de las actividades y de los usos tradicionales con la finalidad y objetivos de los parques nacionales.

Por su parte, traemos a colación la Orden de 13 de agosto de 2013 por la que se establecen las bases reguladoras, así como su convocatoria para los años 2013-2014-2015, para la concesión de ayudas en materia de conservación de los recursos naturales y el fomento de acciones para la población local para el desarrollo sostenible de los espacios declarados como parques naturales en la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG Núm. 165, 30 de agosto de 2013, Pág. 34574). Su art. 5 señala las actividades subvencionables como la mejora del paisaje agrario y desarrollo de usos recreativos, la recuperación de elementos históricos patrimoniales o culturales representativos del paisaje agrario tradicional, la protección y restauración de elementos de valor patrimonial en las explotaciones, la preservación de hábitats (mediante inversiones) y lucha contra la erosión.

En Cantabria destaca la Orden GAN/12/2014, de 18 de marzo, por la que se establecen las bases reguladoras y la convocatoria para 2014 de las ayudas en el área de influencia socioeconómica del Parque Nacional de los Picos de Europa en Cantabria (Martes 1 de abril de 2014 - BOC Núm. 63.) En su art. 4.- “Actividades subvencionables”, señala que

En Extremadura, traemos a colación el Decreto 183/2012, de 7 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones en el área de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Monfragüe y se efectúa la convocatoria para el ejercicio 2012-2013¹⁶⁸. En su art. 5. "Acciones subvencionables" señala que podrán ser objeto de subvención las iniciativas¹⁶⁹ públicas o privadas destinadas a la conservación o restauración del patrimonio natural, las orientadas a la eliminación de cualquier tipo de impacto sobre los valores naturales o culturales que justificaron la creación del Parque Nacional de Monfragüe, y las dirigidas a garantizar la compatibilidad de las actividades y los usos tradicionales con la finalidad y objetivos del Parque Nacional de Monfragüe¹⁷⁰.

podrán ser objeto de subvención las actuaciones referidas a las iniciativas públicas y privadas orientadas a la eliminación de cualquier tipo de impacto sobre los valores naturales o culturales que justificaron la creación del Parque Nacional, garantizar la compatibilidad de las actividades y los usos tradicionales con la finalidad y objetivos del Parque Nacional, en especial las infraestructuras ganaderas (mangas, potros, abrevaderos...) o la rehabilitación de elementos etnográficos, modernización de las infraestructuras urbanas, conservación o restauración de los hábitats y especies incluidos en las Directivas 92/43/CEE o 2009/147/CE o de las especies catalogadas, de acuerdo a sus planes de gestión..

En Canarias, destaca la ORDEN de 14 de abril de 2010, por la que se convocan para el ejercicio 2010 subvenciones públicas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado en las áreas de influencia socioeconómica de los Parques Nacionales de Canarias. Boletín Oficial de Canarias Núm. 84, 30 de abril de 2010.

Entre tanto, es reseñable en Cataluña, la AAM/103/2012, de 12 de abril, por la que se aprueban las bases reguladoras de las ayudas para la financiación de actuaciones en la zona de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Aiguestortes i Estany de Sant Maurici, y se convocan las correspondientes al año 2012 (Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, Núm. 6114, 24, abril de 2012). El Anexo señala en su apartado 1 el objeto de las ayudas: "El objeto de las ayudas es financiar actuaciones que contribuyan al desarrollo sostenible de las poblaciones de la zona de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Aiguestortes i Estany de Sant Maurici". Por lo que se refiere a Actuaciones subvencionables concretas, se considera gasto subvencionable el presupuesto de aquellas actuaciones que respondan a las Iniciativas públicas y privadas destinadas a la conservación o restauración del patrimonio natural, siempre que presenten un manifiesto valor ecológico a escala local, las dirigidas a la eliminación de cualquier tipo de impacto sobre los valores naturales o culturales que justificaron la creación del Parque nacional, las dirigidas a garantizar la compatibilidad de las actividades y los usos tradicionales con la finalidad y objetivos del Parque nacional.

¹⁶⁸ DOE NÚMERO 177 Miércoles, 12 de septiembre de 2012.

¹⁶⁹ Sucede a orden de 31 de mayo de 2011, por la que se convocan subvenciones en las áreas de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Doñana y del Parque Nacional de Sierra Nevada para el año 2011.

¹⁷⁰ En Andalucía, destaca la Orden de 23 de julio de 2010, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones en las áreas de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Doñana y del Parque Nacional de Sierra Nevada, y se efectúa su

convocatoria para 2010 (BOJA Núm. 155, 9 de agosto 2010, Núm. 41). El Artículo 5. "Iniciativas subvencionables" señala que podrán ser objeto de subvención las siguientes iniciativas públicas o privadas referidas a la conservación o restauración del patrimonio natural, siempre que presenten un manifiesto valor ecológico: la eliminación de cualquier tipo de impacto sobre los valores naturales o culturales que justificaron la creación de los Parques Nacionales y las dirigidas a garantizar la compatibilidad de las actividades y los usos tradicionales con la finalidad y objetivos de los Parques Nacionales.

También en Andalucía destaca la orden de 21 de julio de 2011, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones para acciones y actividades sostenibles en los Parques Naturales y/o Nacionales de Andalucía, así como en las Zonas de Especial Protección para las Aves declaradas por el Decreto 429/2008, de 29 de julio, y sus correspondientes áreas de influencia socioeconómica, y se efectúa su convocatoria para 2011. Destaca la Medida 312, que prevé ayudas para la creación y el desarrollo de microempresas: Iniciativas dirigidas a consolidar la estructura económica del medio rural, promoviendo el espíritu emprendedor y las iniciativas empresariales con el objetivo de desarrollar actividades no agrarias a través de la creación y el desarrollo de microempresas. También la renovación y desarrollo de poblaciones rurales y la formación e información de agentes económicos que desarrollen sus actividades en los ámbitos cubiertos por el Eje 3: Actuaciones que posibiliten la formación y capacitación requerida para la diversificación de la economía rural y la mejora de la calidad de vida.

Se señala también el carácter subvencionable de las actividades no consistentes en inversiones en las áreas de influencia socioeconómica del Parque Nacional de Doñana y del Parque Nacional de Sierra Nevada referidas a las iniciativas públicas o privadas orientadas a la divulgación de los valores e importancia de los citados Parques Nacionales entre amplios sectores de la sociedad local y a la formación de la población local en tareas relacionadas con la gestión de los Parques Nacionales en cualquiera de sus facetas, con la conservación de los valores naturales y culturales que justificaron su declaración o con el uso sostenible de los recursos naturales renovables.

En Castilla la Mancha destaca la resolución de 22/10/2009, del Organismo Autónomo Espacios Naturales de Castilla-La Mancha, por la que se publican las ayudas concedidas al amparo de la Orden de 26/06/2009, de la Consejería de Industria, Energía y Medio Ambiente, por la que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones para la realización de actuaciones de apoyo a la conservación de las áreas y recursos naturales protegidos y para contribuir al desarrollo socioeconómico de los municipios en los espacios naturales protegidos de Castilla-La Mancha (Diario Oficial de Castilla la Mancha, Año XXIX, Núm. 30, 12 de febrero de 2010). Más tarde vio la luz la resolución de 06/08/2010, del Dirección General de Áreas Protegidas y Biodiversidad, por la que se convocan subvenciones en las áreas de influencia socioeconómica de los Parques Nacionales en Castilla-La Mancha (BOCM, AÑO XXIX, Núm. 153, 10 de agosto de 2010).. Con fecha 25 de agosto de 2009, se publicó en el Diario Oficial de Castilla-La Mancha Núm. 165, la Orden de 04/08/2009, de la Consejería de Industria, Energía y Medio Ambiente, por la que se establecen las bases reguladoras de subvenciones públicas en las áreas de influencia socioeconómica de los Parques Nacionales en Castilla-La Mancha, de actividades orientadas a la divulgación de los valores e importancia de los Parques Nacionales, y de cualquier iniciativa expresamente contemplada en la Agenda 21 de los municipios que conforman sus áreas de influencia socioeconómica. Las actividades subvencionables coinciden con las establecidas en la normativa analizada en otras Comunidades Autónomas.

De nuevo, estos ejemplos de ayudas son demostrativos de meras acciones de fomento a la inversión que –sorpresivamente en los casos en análisis- beneficiarán de manera especial a los visitantes de los ENP, y sólo indirectamente a los propietarios de actividades económicas. Quizá las ayudas al mantenimiento de sistemas de explotación tradicional de la tierra pueden acercarse a la compensación del lucro cesante, siendo este ejemplo representativo de esta cuestión.

Por lo que se refiere a las subvenciones para la adecuación al entorno rural en los espacios naturales, ponemos el ejemplo de la Orden MAM/126/2008, de 31 de enero, de la Comunidad de Castilla y León, por la que se convocan subvenciones para la realización de obras de adecuación al entorno rural en los espacios naturales declarados protegidos o con Plan de Ordenación de los Recursos Naturales aprobado¹⁷¹. En el Apartado Cuarto “Conceptos subvencionables” se alude a que lo serán las edificaciones destinadas a vivienda y dependencias vinculadas a ésta, las construcciones e instalaciones vinculadas a la actividad agrícola, ganadera o forestal, industrial o de servicios, y la adecuación paisajística de naves agrícolas o ganaderas a construir, mediante la instalación de cubiertas tradicionales o paisajísticamente asumibles, revestimiento de fachadas con materiales propios de la zona y adecuación de huecos exteriores¹⁷². De nuevo nos encontramos con las ayudas a inversiones que beneficiarán más al foráneo que al nativo en los ENP.

¹⁷¹ BOCYL, Suplemento Núm. 2 al Núm. 22, 1 de febrero 2008.

¹⁷² En el mismo sentido resolución de 18 de octubre de 2007, de la Dirección General del Medio Natural, de la convocatoria de subvenciones para la realización de obras de adecuación al entorno rural en los espacios naturales declarados protegidos o con plan de ordenación de los recursos naturales aprobado, efectuada por la Orden MAM/2/2007, de 3 de enero¹⁷². Anexo 1, rehabilitación de casa, sustitución de cubierta, renovación de fachada, etc. También ORDEN MAM/650/2010, de 11 de mayo, por la que se convocan subvenciones para la realización de obras de adecuación al entorno rural en los Espacios Naturales declarados Protegidos.

Por la Orden MAM/96/2010, de 3 de febrero (BOCYL, Núm. 25, de 8 de febrero de 2010), se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones a la realización de obras de adecuación al entorno rural en los Espacios Naturales declarados Protegidos. Estas subvenciones tienen como finalidad fomentar y estimular, en los Espacios Naturales declarados Protegidos, la adecuación de construcciones al entorno rural. En el apartado “Quinto” Actuaciones subvencionables, se señalan: edificaciones destinadas a vivienda y dependencias vinculadas a ésta, en construcciones e instalaciones ya existentes vinculadas a la actividad agrícola, ganadera o forestal, industrial o de servicios, construcciones etnográficas de pequeña dimensión, (palomares, hórreos, chozos, paneras, bodegas, cabañas, molinos y otros análogos), que estén en mal estado de conservación.

Llegados a este punto nos parece interesante abordar las ayudas a las Entidades de custodia del territorio en los espacios naturales. En el ámbito de las órdenes ministeriales, destaca la orden ARM/1426/2008, de 14 de mayo, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a Entidades y Organizaciones no Gubernamentales para la realización de actividades privadas relacionadas con los principios inspiradores de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio natural y de la Biodiversidad, y con las finalidades de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes¹⁷³. En su art. 5 “Conceptos susceptibles de ayuda”, se señala que las ayudas previstas en esta orden se destinarán a cubrir los gastos que estén directamente relacionados con la actividad para la que se han concedido, comprendiendo las retribuciones de personal, mantenimiento y actividades, alquiler de inmuebles, vehículos o equipamiento, dietas y gastos de viaje y demás relacionados.

En cuanto a su asunción en el ámbito autonómico, destaca la

Lo mismo en La resolución de 7 de agosto de 2009, de la Dirección General del Medio Natural, de concesión de subvenciones a la realización de Obras de adecuación al entorno rural en los Espacios Naturales declarados Protegidos o con Plan de Ordenación de los Recursos Naturales aprobado, convocadas por la Orden MAM/329/2009, de 19 de febrero de la Consejería de Medio Ambiente, BOCYL de 20 de febrero de 2009 y BOCYL Núm. 163, 26 de agosto 2009.

Por otro lado, dentro del Principado de Asturias, destaca la resolución de 5 de mayo de 2009, de la consejería de Medio Ambiente, ordenación del Territorio e infraestructuras, por la que se convocan subvenciones para obras de mejora y restauración del hábitat rural en espacios naturales protegidos y para la prevención de daños producidos por las especies silvestres (BOPA, Núm. 107, 11 de mayo de 2009.). Como se señala en el propio texto de la norma, la existencia en el Principado de Asturias de una red regional de espacios naturales Protegidos integrada por los Parques Naturales, las Reservas Naturales, los Paisajes Protegidos y los Monumentos Naturales, significa que una parte importante de habitantes del medio rural viven y desarrollan su actividad en estos espacios, “siendo uno de los objetivos de la Red la mejora de las condiciones de vida”. Por tanto, continúa la resolución, es competencia de la administración el establecimiento de medidas para garantizar la conservación de la fauna silvestre, compatibilizando su presencia con las actividades agrícolas y ganaderas.

¹⁷³ BOE Núm. 127. En su art. 1 indica que “el objeto esta orden es regular el procedimiento de concesión de ayudas financieras, en régimen de publicidad, objetividad y concurrencia competitiva, para la realización de actividades privadas relacionadas con los principios inspiradores de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, y con las finalidades de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, modificada por la Ley 10/2006, de 28 de abril, y modificada a su vez por la nueva Ley 21/2015, de 20 de julio.

MAH/214/2009, de 24 de abril, por la que se aprueban las bases reguladoras de las subvenciones para la promoción y consolidación de la custodia del territorio en los espacios naturales de Cataluña¹⁷⁴. En el anexo se recogen las Bases Reguladoras de las ayudas destinadas a la promoción y consolidación de la custodia del territorio en dichos espacios. Estas bases tienen por objeto regular las ayudas destinadas a personas jurídicas sin ánimo de lucro (asociaciones y fundaciones) para la promoción y consolidación de la custodia del territorio en los espacios naturales de Cataluña¹⁷⁵.

A nuestro modo de ver, como ya hemos esbozado en otros apartados de esta tesis, la compensación del lucro cesante debe aparecer automáticamente con la declaración de un ENP, ya que automáticamente se originan las limitaciones a la explotación económica del mismo. Unido a esto, en el remoto caso de que el propietario de un ENP contacte con una entidad de custodia, presente un acuerdo de conservación incluyendo las restricciones que sufre por la declaración de un ENP y que dicho acuerdo sea aprobado

¹⁷⁴ DOGC, Núm. 5372, 5 de mayo de 2009.

¹⁷⁵ Recordamos que se entiende por custodia del territorio el conjunto de estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implica a los propietarios y usuarios del territorio en la conservación y el uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos. La finalidad de la actuación objeto de la ayuda económica es el desarrollo de medidas de custodia de territorio. Estas medidas deberán estar vinculadas a un programa trianual de custodia del territorio relacionado con la conservación del patrimonio natural. El contenido básico de un programa trianual de custodia incluye las medidas clásicas que comporta el desarrollo de la custodia: a) Restauración y mejora de los hábitats y los hábitats de las especies, b) Manejo y mantenimiento de los hábitats y los hábitats de las especies, c) Restauración y mejora del paisaje y otros elementos del patrimonio natural, d) Ordenación de los aprovechamientos de los recursos naturales y de los usos públicos para garantizar los puntos anteriores.

En el País Vasco destaca la Orden de 5 de junio de 2013, de la Consejería de Medio Ambiente y Política Territorial, por la que se convocan para 2013 ayudas para la financiación de actuaciones de conservación activa del patrimonio natural incluidas en acuerdos de custodia del territorio en el ámbito de la CAPV (BOPV, Núm. 116, 18 de junio de 2013). En el art. 5 "Actividades y actuaciones financiables y gastos subvencionables" se señala que "podrán acogerse a las subvenciones reguladas en esta Orden las actividades y actuaciones contenidas en los acuerdos de custodia del territorio.

En los últimos años es reseñable la Resolución de 25 de mayo de 2011, de la Dirección General de Medio Natural y Política Forestal, por la que convoca la concesión de ayudas a entidades y organizaciones no gubernamentales de ámbito estatal para la realización de actividades privadas relacionadas con los principios inspiradores de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, y con las finalidades de la ley de montes.

dentro de las finalidades de la entidad de custodia, es lo suficientemente complicado como poner serias dudas de la efectividad de los acuerdos de custodia en estos casos. Si estuviéramos en el ámbito meramente tributario, esta situación iría directamente contra el principio de proporcionalidad en el sentido establecido por FALCÓN Y TELLA y su interpretación del art. 3.2 de la LGT¹⁷⁶.

Por último, por lo que se refiere a las ayudas para la Gestión sostenible del medio natural y a actividades desarrolladas en Red Natura 2000, recomendamos el estudio del Decreto 55/2014, de 8 de abril, por el que se modifica el Decreto 42/2012, de 23 de marzo, por el que se establecen las bases reguladoras de la concesión de ayudas para el desarrollo sostenible en áreas protegidas, en zonas de reproducción de especies protegidas o en hábitat importante y se convocan las mismas para el ejercicio 2012 así como otras disposiciones relacionadas que señalamos al pie de esta página.¹⁷⁷ De nuevo

¹⁷⁶ Según este autor, este principio opera fundamentalmente en el ámbito de las obligaciones y deberes formales y han tenido un amplio desarrollo en la jurisprudencia comunitaria, según la cual "los fines perseguidos se consigan en las condiciones más favorables y con los menores sacrificios posibles para los sujetos pasivos (en este caso hablaríamos de beneficiario de la ayuda) STJUE 13 de julio de 1962, Asuntos 17 y 20(61), debiendo velar las instituciones comunitarias, en el ejercicio de sus competencias, para que las cargas impuestas a los agentes económicos no sobrepasen lo que es necesario para alcanzar los objetivos que la autoridad está llamada a realizar. (SSTJUE 24 de octubre 1973, Asunto 5/73, de 25 de octubre de 1973, Asunto 9/73, en FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Op. Cit., págs. 88 y ss.

¹⁷⁷ DOE Núm. 72, 14 de abril de 2014. En Andalucía, cabe hacer referencia a la Orden de 3 de abril de 2012, por la que se modifica la de 16 de marzo de 2012, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones para la Gestión Sostenible del Medio Natural, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se efectúa la convocatoria para el año 2012 (BOJA Núm. 75, 18 de abril 2012). Se citan como actividades subvencionables: repoblación, poda, clareo, riesgos estivales, desbroces manuales, etc.

Destaca también la Orden de 18 de abril de 2011, de la Consejería de Agricultura y Agua, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas para inversiones no productivas en montes privados de la red Natura 2000 de la Región de Murcia (BORM Núm. 97, 29 de abril de 2011). En su art. 3 se detallan los tipos de ayudas, mencionando las ayudas para la restauración vegetal de los hábitats de interés comunitario, ayudas para la conservación de la biodiversidad y mejora del paisaje en masas forestales incluidas en hábitats de interés comunitario, ayudas para tratamientos contra plagas.

Por otro lado, la Orden de 28 de septiembre de 2012 por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a actividades, actuaciones o medidas de ayuntamientos incluidos en la Red Natura 2000 y su convocatoria para los años 2012, 2013 y 2014 (DOG Núm. 191, 5 de octubre de 2012). En su art. 5, "Actividades subvencionables" se indica que "podrán ser objeto de ayuda las actividades dirigidas a la mejora del paisaje agrario y desarrollo de usos recreativos, las dirigidas a la recuperación de elementos

se recogen ayudas a la inversión que son posteriores a la compensación del lucro cesante¹⁷⁸.

C. LA NOVEDOSA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA SOBRE COMPENSACIÓN DEL “LUCRO CESANTE” Y SU UTILIZACIÓN PARA PROPONER UN SISTEMA DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DE ÉSTE EN LOS ENP

Son varias las disposiciones tendentes a la compensación del lucro cesante en el ámbito autonómico. Ya en el año 2004 la Comunidad Valenciana estableció la Orden de 12 de febrero de 2004, de la Conselleria de

históricos patrimoniales o culturales representativos del paisaje agrario tradicional y la preservación de los hábitats o ecosistemas.

En el mismo sentido Orden foral 283/2010, de 15 de junio, de la Consejera de Desarrollo Rural y Medio Ambiente por la que se establecen las normas reguladoras para la concesión de las Ayudas Natura 2000 al pastoreo de ovino en Bardenas Reales y se aprueba la convocatoria para el año 2010, Boletín Oficial de Navarra Número 90 de 26 de julio de 2010.

¹⁷⁸ Lo mismo sucede con las Ayudas Específicas a la Conservación de vías pecuarias en espacios Naturales Protegidos entre las que destaca la Resolución no 132/2011, de 14 de marzo, de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial, por la que se convoca la subvención regulada en la Orden 15/2007, de 3 de septiembre, de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial, por la que se regula el régimen de concesión de subvenciones para la conservación de las vías pecuarias y su utilización para movimientos trashumantes de ganado en Espacios Naturales Protegidos de La Rioja.

En el mismo sentido la Orden 15/2007, de 3 de septiembre, de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial, publicada en el Boletín Oficial de La Rioja no 122, de 11 de septiembre de 2007, regula el régimen de concesión de subvenciones para conservación de las vías pecuarias y su utilización para movimientos trashumantes de ganado en Espacios Naturales Protegidos. La Dirección General de Medio Natural propone la convocatoria de la citada subvención para el año 2011, ajustándose a las bases generales establecidas en la citada Orden. Esta subvención, tramitada en régimen de concurrencia competitiva, está destinada a incentivar la recuperación de las vías pecuarias a través de su utilización tradicional, para movimientos estacionales de largo recorrido, de acuerdo con los principios recogidos en el artículo 8.3 del Decreto 14/2006, regulador del régimen jurídico de las subvenciones en el Sector Público de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

En su apartado tercero señala que podrán acogerse a las ayudas previstas en la citada Orden 15/2007 las personas físicas o jurídicas, ya sean públicas o privadas, las agrupaciones de ellas, las comunidades de bienes, o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aún careciendo de personalidad jurídica, sean propietarias del ganado que realice desplazamientos a través de vías pecuarias, contribuyendo a su restauración o a su utilidad como áreas cortafuegos.

Territorio y Vivienda, por la que se convocan ayudas, para el año 2004, a favor de titulares de cualquier derecho sobre terrenos de arrozal, que estén incluidos en áreas de protección perilagunar y en zonas de reserva y prohibición total de la actividad cinegética, afectados por la acción de avifauna acuática y/o reintroducida en el Parc Natural de l'Albufera¹⁷⁹. Como legitimación a la compensación, se destaca que durante la época de cultivo del arroz, gran parte de la población de Polla d'Aigua en el parc natural de l'Albufera pasa de la laguna al arrozal, donde busca su alimento (...) la especie suele causar daños a la planta del arroz en sus primeras fases de germinación y crecimiento. “Es por ello señala esta disposición expresamente- que se hacer necesario “compensar” desde la administración los gastos adicionales que soportan los productores de arroz”.

En el año 2009, la Comunidad de Castilla y León estableció la Orden MAM/333/2009, de 19 de febrero, por la que se convocan ayudas para paliar los daños producidos en Castilla y León por lobos y perros asilvestrados al ganado vacuno, ovino, caprino y equino y “para compensar el lucro cesante y los daños indirectos originados por ataques de lobo a dicho ganado”. Por Orden MAM/1751/2005, de 23 de diciembre, publicada en el «Boletín Oficial de Castilla y León» Núm. 248, de 27 de diciembre de 2005, se regulan las ayudas para paliar los daños producidos en Castilla y León por lobos y perros asilvestrados al ganado vacuno con similares conceptos¹⁸⁰.

Como se observa, el propósito compensatorio se establece en el párrafo número 2 de la Ley, al señalar que “la finalidad de dichas ayudas es compensar los daños producidos dentro del territorio de Castilla y León por lobos y perros asilvestrados al ganado vacuno, ovino, caprino y equino, y conseguir así, junto con otra serie de medidas, la conciliación del lobo con los usos ganaderos de la región, en especial, con la ganadería extensiva...” Más adelante señala que “se establecen todas las medidas tendentes a garantizar la

¹⁷⁹ DOCV núm. 4710 de 11 de marzo de 2004.

¹⁸⁰ En el mismo sentido Resolución Núm. 130/2011, de 14 de marzo, de la Consejera de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial, por la que se convoca la subvención regulada en la Orden 18/2006, de 13 de octubre, de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial, por la que se aprueban las bases reguladoras de las ayudas para compensar económicamente los daños producidos en el ganado por la acción de buitres en La Rioja.

conservación del lobo y a mejorar la compatibilidad de la especie con la ganadería extensiva, de forma que ésta “no se convierta en un elemento más que pueda contribuir a disminuir la viabilidad económica de las explotaciones ganaderas castellano y leonesas”¹⁸¹.

Más tarde, también en Castilla y León, el Decreto Foral 50/2010, del Consejo de Diputados de 19 de octubre, aprueba las bases reguladoras correspondientes a los pagos por servicios ambientales y a los pagos por compensación por lucro cesante, así como la convocatoria para el ejercicio 2010¹⁸². Este decreto define claramente la diferencia entre el pago por servicios ambientales y la compensación por lucro cesante. Según se explica en el propio texto, la remuneración por servicios ambientales es una herramienta flexible donde los proveedores de servicios ambientales reciben una remuneración por parte de los beneficiarios de los mismos, más allá de los mecanismos compensatorios o del lucro cesante, que son conceptualmente diferentes. La remuneración por servicios ambientales contribuye al uso sostenible y a la conservación de la biodiversidad y el patrimonio natural. Cuando el origen del servicio ambiental sea un bien de dominio público, puede cederse en todo o en parte a las Entidades o particulares que colaboren en la conservación del patrimonio natural.

Corresponde ahora analizar las bases reguladoras de la concesión de pagos para la compensación del lucro cesante en explotaciones ganaderas productoras de queso en áreas con presencia de lobo en Álava, que se incluyen en el Decreto Foral 50/2010. Ciertamente que la presente redacción legislativa no es específica para espacios protegidos, aunque sí los incluye, pero aprovecharemos la estructura del texto y las ideas que en ellas se incluyen

¹⁸¹ Entre estas medidas se encuentran las recogidas en el artículo 12 del citado Decreto relacionadas con la compensación de los daños a la ganadería. En este sentido, se establecen ayudas para compensar las franquicias de los seguros que cubran los daños ocasionados en las explotaciones ganaderas por lobos o perros asilvestrados, y, en los supuestos en los que se acredite que los daños han sido ocasionados por lobos, se compensará el lucro cesante y los daños indirectos.

¹⁸² Un año después se publicó el Decreto Foral 51/2011, del Consejo de Diputados de 2 de agosto, que aprueba la modificación de las bases generales reguladoras correspondientes a los pagos por Servicios Ambientales y a los pagos por Compensación por Lucro Cesante en este Territorio Histórico, que fueron aprobadas por el Decreto Foral 50/2010, de 19 de octubre.

para realizar aportaciones propias a la hora de la compensación tributaria por el lucro cesante.

El objeto de las Bases es regular las condiciones que regirán la concesión de pagos para compensar el lucro cesante en explotaciones ganaderas con producción de queso artesanal en zonas con incidencia de ataques de lobos, y con la finalidad de divulgar y sensibilizar la compatibilidad entre la ganadería extensiva y los hábitats naturales. Este objeto puede adaptarse perfectamente a la conservación de explotaciones agrícolas, ganaderas o madereras en ENP, compatibilizándose dichas explotaciones con la necesaria restricción de uso en dichos espacios.

Los recursos económicos destinados a la finalidad del párrafo anterior se librarán con cargo a la partida correspondiente del Presupuesto de la Diputación Foral de Álava y cuyo importe total será fijado en cada convocatoria anual. Este es uno de los motivos por el que apostaremos por la compensación vía tributaria. A pesar de que lo recogido en el real decreto es un paso significativo para la compensación del lucro cesante, no deja de estar supeditado al presupuesto anual de la administración para este concepto.

Procedemos ahora a analizar los requisitos establecidos en el Sistema de “pago fijo” y “pago por tramos” recogido en el orden administrativo en concepto de compensación del lucro cesante y su adaptación al sistema de compensación tributaria. En primer lugar, el análisis del Decreto Foral 50/2010 nos inspira para determinar los sujetos beneficiarios de los incentivos fiscales en los sistemas de compensación tributaria que proponemos. A la vista de este decreto, los sujetos beneficiarios de la compensación administrativa son los titulares de explotaciones ganaderas de oveja latxa con producción y venta directa de queso en zonas con incidencia de ataques de lobos, que se establecen en el Anexo I de estas Bases. Como se observa, el beneficiario se define desde tres perspectivas; la perspectiva económica (explotación ganadera de oveja Latxa), la relativa a la actividad concreta (producción y venta directa de queso) y la perspectiva legitimadora, en este caso territorial (en zonas con incidencia de ataques de lobos). Resulta muy interesante lo mencionado de cara a sistematizar los posibles titulares de derechos compensatorios en el orden tributario.

Por otro lado, parece evidente que deberán recogerse los requisitos de la explotación para acceder a los beneficios económicos.¹⁸³

Por lo que al importe de la compensación, el Decreto Foral 50/2010 establece un importe fijo de 1.000 euros y una parte variable hasta alcanzar una cifra máxima de 3.000 euros por explotación ganadera, en función del número de quesos etiquetados que el peticionario se comprometa a incluir en esta línea de pago. En el supuesto de superarse la cuantía reservada, se prorrateará el importe entre las solicitudes, reduciendo en igual proporción el importe establecido para cada beneficiario¹⁸⁴.

Una posibilidad que aquí establecemos es la de aplicar el sistema de pagos establecido en la normativa de pagos por servicios ambientales a los sistemas de compensación tributaria. Es evidente que si –como veremos más adelante- vamos a proponer deducciones en el IRPF e IS a modo de elementos ambientales de los tributos para la compensación del lucro cesante, habremos de establecer un sistema donde se recojan las mismas. Como hemos señalado, el sistema de pago por servicios ambientales puede inspirar el mismo¹⁸⁵.

¹⁸³ En este caso, la explotación deberá estar inscrita en el correspondiente Registro de Explotaciones Ganaderas y cumplir las normas vigentes en materia de identificación y sanidad animal, así como realizar las campañas de saneamiento ganadero de todas las especies que tenga la explotación. Junto a ello, es necesario no tener sanción firme por la comisión de infracciones en materia de Medio Ambiente y Conservación de la Naturaleza en un plazo de tres años anterior a la fecha de finalización del plazo para presentar la solicitud. Del mismo modo que señalábamos en el párrafo anterior, parece que los mencionados requisitos estipulados en el ámbito administrativo deberán también informar cualquier normativa de compensación del lucro cesante en el caso referido de las explotaciones ganaderas. Por su parte, el Anexo II del Decreto Foral 50/2010, señala también que el titular de la explotación no ha sido sancionado por la comisión de infracciones en materia de Medio Ambiente y Conservación de la Naturaleza en un plazo de tres años anterior a la fecha de finalización del plazo para presentar la solicitud y que acepte las bases reguladoras de la convocatoria.

¹⁸⁵ Dentro del decreto que estamos analizando, se detalla el sistema de pagos por conservación de hábitat de interés. Estas disposiciones pueden servirnos como guía para establecer un sistema de pagos por compensación en los espacios naturales protegidos. Se establece un pago por servicios ambientales por la conservación de hábitat de interés pascícola en áreas con presencia continua u ocasional de lobo. El objetivo de este pago por servicio ambiental es la conservación de la biodiversidad y, en particular, el mantenimiento y la recuperación de hábitat naturales de interés comunitario ligados al pastoreo, situados en la Red Natura 2000 o montes en Álava, a través de la utilización de buenas prácticas de pastoreo a desarrollar por parte de los ganaderos en áreas con presencia de lobo¹⁸⁵. Evidentemente esto puede extenderse a la idea de incentivar a agricultores y ganaderos de espacios naturales protegidos, para coadyuvar a la conservación de los hábitat en los que

Para el cálculo del pago por el servicio ambiental generado por la actividad del ganadero y sobre la base de una cuantía mínima de 500 euros, se han considerado cuatro tramos de remuneración en función del tamaño del rebaño de ovino y por tanto, de contribución a la conservación de hábitat pascícolas. Dichos tramos pueden inspirar un sistema de compensación tributaria¹⁸⁶.

tienen enclavados sus negocios, siempre desde la perspectiva de mantener un equilibrio entre protección-conservación.

Para poder ser destinatario de esta remuneración, se debe proveer el servicio ambiental bajo unas determinadas obligaciones:

1. Llevar el ganado a pastar en hábitat de interés según la Directiva Hábitats, en zona con presencia continua u ocasional de lobo.
2. Estar censado y contar con derecho a pastos en los MUPs o comunidades de pastos incluidos en este programa.
3. La duración del tiempo de pastoreo en las zonas objeto del programa debe ser como mínimo de tres meses.
4. El tamaño mínimo del rebaño debe ser de 50 cabezas de ganado ovino.

Además de las condiciones necesarias previamente establecidas para participar en el programa de pago por servicios ambientales se considerará como un mayor servicio ambiental, susceptible por tanto de recibir un mayor pago, el hecho de llevar el rebaño a pastar a zona incluida en la Red Natura 2000, por tratarse de ENP según la Ley 1/2010 de 11 de marzo, de modificación de la Ley 16/1995.1, de 30 de junio, de Conservación de la Naturaleza del País Vasco (BOPV nº 60, de 30 de marzo de 2010) y por tener prioridad en los criterios de conservación y gestión de dichos espacios ante la Comisión Europea.

¹⁸⁶ Tramo 1: entre 50 y 100 cabezas de ganado

Tramo 2: entre 100 y 200 cabezas de ganado

Tramo 3: entre 200 y 500 cabezas de ganado

Tramo 4: más de 500 cabezas de ganado

A dichos tramos les serán de aplicación los siguientes coeficientes:

Tramo 1: Coeficiente multiplicador 1

Tramo 2: Coeficiente multiplicador 2

Tramo 3: Coeficiente multiplicador 4

Tramo 4: Coeficiente multiplicador 7

y sobre la base resultante se aplicarán los coeficientes multiplicadores obteniendo los siguientes pagos:

Pago para el tramo 1: 500 euros

Este sistema de tramos nos sirve como base para proponer bonificaciones y deducciones en los impuestos que veremos en el capítulo anterior. Así, veremos en el próximo apartado como es posible realizar un sistema de tramos dividido por hectáreas, cabezas de ganado o número de ejemplares arbóreos.

Es también relevante para este estudio el análisis de la Orden 3869/2010, de 10 de noviembre, por la que se regulan las bases de las ayudas dirigidas a compensar a los propietarios de fincas que acojan nidos de Águila Imperial¹⁸⁷. De nuevo, al tratarse de una compensación por lucro cesante, se establece una cuantía única –eso sí– ampliable según el número de nidos. Según recoge el art. 4 “la cuantía de la ayuda será de 10.000 euros por el primer nido de esta naturaleza encontrado en la finca objeto de la subvención y la cuantía se incrementará en un 25 por 100 por cada uno de los nidos que pudieran existir en una misma finca.

El problema que vemos es la nueva remisión a la disponibilidad presupuestaria de manera que el sistema de ayudas vuelve a ser discrecional en contra de lo que ocurriría con un sistema de compensación vía tributaria. Así el apartado 3 de dicho artículo señala que “la cuantía final de la ayuda, así como los incrementos porcentuales previstos anteriormente, quedarán condicionados a las disponibilidades presupuestarias existentes, de tal forma que si se superasen las disponibilidades presupuestarias, se procederá al prorrateo de la cuantía disponible entre todos los beneficiarios¹⁸⁸”.

Pago para el tramo 2: 1.000 euros

Pago para el tramo 3: 2.000 euros

Pago para el tramo 4: 3.500 euros

El pastoreo en áreas incluidas en Red Natura 2000, hará que el pago total correspondiente se aumentará en un coeficiente del 25 por ciento¹⁸⁶.

¹⁸⁷ Dictada por la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad Autónoma de Madrid. (BOCM Núm. 281 de 24.11.10).

¹⁸⁸ El art. 5 nos ofrece de nuevo interesantes requisitos que debe cumplir el beneficiario de la ayuda y que son perfectamente trasladables a la compensación vía tributaria. Se establece que el beneficiario deberá presentar certificado de hallarse al corriente de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social o, en su defecto, tener concedido aplazamiento o moratoria. La Dirección General del Medio Ambiente solicitará de oficio certificado acreditativo de que el beneficiario de la subvención no tiene deudas en período ejecutivo con la Comunidad de Madrid¹⁸⁸. Si se autoriza por el interesado, se solicitará asimismo de oficio los certificados emitidos por la Tesorería General de la Seguridad Social y por la Agencia Tributaria.

Como se ha visto, la actual normativa sobre compensación del lucro cesante supone un leve avance en los sistemas de compensación. Lo cierto es que el carácter discrecional de dicha normativa continua siendo un problema a resolver de cara a la práctica de la compensación. Por otro lado, rara vez se alude a un sistema de compensación específico para espacios naturales protegidos. Con todo, tanto las cuantías y su cálculo, así como los requisitos para acceder a la ayuda, nos parecen prácticos e inspiradores para los sistemas de compensación vía tributaria que propondremos más adelante.

V. “RESTRICCIONES SINGULARES” Y “LIMITACIONES DE USO” EN LOS ENP Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS

Sabemos ya que compone el objeto de esta tesis, la propuesta de un sistema tributario de compensación del lucro cesante en los ENP. Hemos también estudiado que la declaración de un ENP lleva aparejadas una serie de limitaciones para los propietarios de terrenos y explotaciones económicas en el mismo que –a nuestro modo de ver- son el motivo de la compensación. Respecto a esto, surge la cuestión de si la mera limitación de un uso determinado (agrícola, ganadero, etc.) sin que ello suponga una eliminación total del derecho de un propietario en un ENP como consecuencia de la declaración, es susceptible de ser indemnizado a la luz de las disposiciones jurídicas actuales..

La cuestión se muestra esencial para nuestro planteamiento, dado que si el derecho indemnizatorio se produjera sólo como compensación por un total vaciamiento del derecho del propietario de un terreno o explotación en un ENP, y no a la simple limitación del uso, dejaríamos a dicho propietario sin ningún tipo de compensación en este último caso. Por este motivo, correspondería a dicho propietario una indemnización que, como no se realizaría mediante la entrega del justiprecio de su bien, habría de realizarse mediante ayudas, subvenciones o incentivos fiscales.

Los diferentes escenarios referentes a la propiedad que pueden ocasionarse con la declaración de un ENP son diversos. Por un lado, podrá darse una auténtica limitación singular de dicha propiedad haciendo imposible el uso, disfrute y rendimiento de la misma por parte de su titular. Un ejemplo de esto sería el establecimiento una imposición taxativa en la regulación del espacio, que derivara en la prohibición total de ejercer actividades como la caza, la agricultura o el pastoreo. El problema es que no todas las estipulaciones incluidas en los instrumentos de planeamiento (PORN y PRUG) de un ENP llevan consigo la extinción de un derecho y por ende su correspondiente indemnización. Como señala LÓPEZ RAMÓN, si la mera ubicación de toda propiedad privada en un espacio natural protegido implicara la directa eliminación de su contenido esencial, habría de concluirse la necesidad de proceder masivamente a indemnizar a los titulares por las correspondientes situaciones ablatorias de su derecho¹⁸⁹.

Precisamente por lo anteriormente expuesto, hemos de afirmar que el acto de declaración puede llevar consigo no una prohibición total de la actividad, sino algunas limitaciones ocasionales en los usos –por ejemplo- de la tierra, sin que la norma establezca una restricción total, por ejemplo, de las labores agrícolas. Siguiendo el ejemplo, pueden permitirse las labores agrícolas pero impidiendo el abono del terreno con determinados productos químicos. Este último escenario posee consecuencias decisivas en lo que al derecho indemnizatorio se refiere, cuestión que trataremos en nuestros siguientes apartados.

El art. 33.3 de la CE en su apartado 3, señala claramente que “nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”. Desde esta perspectiva, es claro que las privaciones singulares que conllevan la declaración de un espacio natural protegido, merecen la correspondiente indemnización.

El principio general de que nadie puede ser privado de sus derechos o intereses legítimos sino por causa justificada de utilidad pública y previa la

¹⁸⁹ LÓPEZ RAMÓN, F., “El Régimen de las indemnizaciones por las privaciones singulares derivadas de la legislación de conservación de la biodiversidad”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 28 de junio de 2009, pág. 3 y ss.

correspondiente indemnización (art. 349 del CC), que en la actualidad sanciona el artículo 33.3 de la vigente CE, es tratado profusamente en la STS 2867/2014¹⁹⁰. En el fundamento jurídico octavo se señala que “la privación de los aprovechamientos cinegéticos o forestales no constituye una mera limitación de su uso...sino que supone una restricción singular de esos aprovechamientos por razones de utilidad pública, que no deben soportar los desposeídos sin una congruente remuneración”. Es precisamente esta idea de “restricción singular” de aprovechamientos por razones de utilidad pública - que exige la necesaria indemnización- lo que deseamos aclarar en el presente apartado.

En efecto, continua la sentencia, “en el punto 4.4 del Anexo del Decreto impugnado 88/2002 (LG 2002\87) se dispone tanto la caza, como las explotaciones agrícolas así como la ganadería son incompatibles con la finalidad de este espacio. Pues bien, como hemos señalado, en este caso concreto la privación de los aprovechamientos cinegéticos agrícolas o ganaderos no constituyen una mera limitación de su uso, que vendría a definir el contenido normal de la propiedad y a configurar su peculiar estatuto jurídico, sino que supone una restricción singular de esos aprovechamientos por razones de utilidad pública, que no deben ser soportados por la persona desposeída sin la indemnización correspondiente, pues en otro caso se vulnerarían el artículo 33 de la Constitución Española y los artículos 349 del Código Civil y 1º de la Ley de Expropiación Forzosa”¹⁹¹.

¹⁹⁰ Núm. Recurso 949/2012.

¹⁹¹ El reconocimiento del derecho indemnizatorio a sectores diferentes del exclusivamente agrícola no ha sido pacífico en la doctrina de TS Con este punto de partida entiende la Sala, aplicando lo dispuesto en el art. 7.2 de la Ley 6/94 de 28 de junio, de Declaración del Parque Regional en torno a los ejes de los cursos bajos de los ríos Manzanares y Jarama, que procede “(...) *la pertinente indemnización por las limitaciones impuestas mediante las normas que regulan la Responsabilidad Patrimonial de la Administración, sin que pueda compartirse la interpretación que efectúa la demandada de que la previsión de indemnización prevista en el citado art 7.2 solo resulta de aplicación a los aprovechamientos agrarios por cuanto además de la aplicación de la doctrina general que emana de las sentencias del TS y TC mencionadas, la expresión contenida en el art. 7.1 de la Ley "precepto que se aplicará a los aprovechamientos agrarios" solo debe interpretarse en el sentido de que el precepto resulta de aplicación a tales aprovechamientos además de otros que también puedan resultar afectados y así el propio art. 16.4 de la citada Ley no establece ni un "numerus clausus" de los casos en que proceda la regulación de las indemnizaciones o compensaciones ni una limitación de aquellos a los aprovechamientos agrarios. Ha de entenderse, en consecuencia, obligada la regulación por el PRUG de tales indemnizaciones o compensaciones*”.

El problema es que en muchas ocasiones, los instrumentos de planeamiento no señalan claramente los usos que pueden realizarse. De esta manera, podemos encontrarnos con el caso de que una “mera limitación” posea en realidad la consecuencia práctica de eliminación total de un derecho que puede llegar –por ejemplo- a la prohibición total y absoluta de paso por una zona en determinadas épocas del año¹⁹², con los consecuentes efectos negativos para el propietario de una explotación en ese ENP. Del mismo modo, la limitación de un derecho por largos períodos de tiempo y con carácter renovable.¹⁹³

A este respecto el TC, en sentencia de 26 de marzo de 1987, admite que “ciertamente no sería constitucional una expropiación que, afectando parcialmente a algunas de las facultades del propietario reconocidas por la Ley, privase en realidad de todo contenido útil al dominio sin una indemnización adecuada a esta privación total del derecho, que puede, desde luego, medirse desde el punto de vista del aprovechamiento económico o rentabilidad de la nuda propiedad o de las facultades que el propietario conserve tras la operación expropiatoria, teniendo siempre en cuenta que tal

¹⁹² STS 2576/2013, denuncia que el Plan Rector de Uso y Gestión de un ENP vaciaba de contenido el derecho de propiedad de los dueños de la isla con una regulación de usos extremadamente restrictiva, sin prever la expropiación de los terrenos ni otra clase de previsiones indemnizatorias. La sentencia acoge la tesis actora haciendo mención a que « *en este caso ... se le impone el uso más restringido, puesto que a diferencia de otros, incluso se prohíbe el acceso en un determinado periodo temporal, pero no se prevé la incorporación al patrimonio público del suelo, conforme estipulan las directrices* ». Parece, por tanto, que la prohibición de acceso en un período temporal, debe ser considerado como limitación singular.

¹⁹³ Así se señala en Recurso de inconstitucionalidad número 685/1984. Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo, de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, aprobada por el Parlamento de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la Ley impugnada, al regular la expropiación de uso de las tierras, infringe los artículos 33 y 53.1 de la Constitución. Señala el TC que, “en realidad, lo que formalmente es una expropiación de las facultades de uso y disfrute inherentes al derecho de propiedad, constituye materialmente un despojo de todo poder o potestad sobre la finca, ya que el derecho de propiedad, desprovisto de tales facultades, permanece como un derecho puramente nominal y desprovisto de toda utilidad económica (...) En definitiva, la privación de la facultad de uso y disfrute por un período largo y renovable de tiempo, es decir, indefinidamente, equivale en términos jurídicos a la pérdida del núcleo básico del derecho de propiedad y, en términos económicos, debería equivaler a la expropiación del dominio a la hora de fijar el depósito previo a la ocupación y el justiprecio, máxime si se tiene en cuenta el art. 20.2 c), párrafo 2.º, de la Ley recurrida, que permite afectar a la finca expropiada en su uso a una posible expropiación del dominio, lo que priva a la misma de todo valor de cambio en el mercado”.

utilidad individual o tales facultades no pueden ser absolutas e ilimitadas, en razón de las exigencias de la función social de la propiedad." "la privación de las facultades de uso y disfrute no supone por sí misma una ablación plena de la propiedad, lo demuestra simplemente el hecho de que tales facultades son "dominio volente" perfectamente separables de la titularidad del propietario y enajenables a un tercero, sin que por ello pierda aquél su señorío sobre el bien". En definitiva, a la vista de esta sentencia y de muchas otras, de las STS de 10-4-85 , 12-5-87 ; 16-6-89 y 5-2- 91¹⁹⁴, queda establecido claramente un principio general de "no indemnización" por la ordenación del uso de los terrenos por implicar ello meras limitaciones y deberes que definen el contenido normal de la propiedad.

Siendo evidente la obligación indemnizatoria por las limitaciones singulares a la propiedad, surge la cuestión de si más allá del mencionado art. 33 CE es exigible que la legislación específica sobre ENP indique claramente el derecho indemnizatorio a través, por ejemplo, de sus instrumentos de planeamiento. A este respecto, la STS 5897/2009¹⁹⁵ señala que es claro que el silencio en los instrumentos de planeamiento, no puede ser considerado como una exclusión vulneradora de lo dispuesto en el art. 33.3 CE, sino que ha de entenderse que ese extremo quedará sometido a la normativa general del ordenamiento jurídico sobre la responsabilidad patrimonial por actos de los poderes públicos que procede otorgar a quienes, por causa de interés general, resulten perjudicados en sus bienes y derechos.

En la misma sentencia se indica que las vinculaciones, limitaciones y prohibiciones establecidas en el plan de ordenación (PORN) recurrido en la instancia¹⁹⁶, no darán lugar a indemnización" ex artículo 6.1 . Esta afirmación nos conduciría, si aceptáramos el enfoque de este motivo esgrimido en casación, al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad porque estaríamos ante una norma con rango de Ley que impide indemnizar, con posible lesión del artículo 33.3 de la CE, por las limitaciones y prohibiciones

¹⁹⁴ STS de 10-4-85 , 12-5-87 ; 16-6-89 y 5-2- 91

¹⁹⁵ Núm. Recurso 2166/2005.

¹⁹⁶ Como declara con carácter general la Ley 20/1999, de 3 de mayo , de creación del Parque Regional del Curso Medio del Río Guadarrama y su entorno, para este tipo de planes. "

impuestas al derecho de propiedad. Sin embargo, no podemos asumir el citado enfoque porque se establecen dos mecanismos diferentes para indemnizar y compensar por las indicadas vinculaciones, limitaciones y prohibiciones establecidas por este tipo de planes¹⁹⁷.

La legislación autonómica es profusa a la hora de establecer la obligatoriedad indemnizatoria en los casos de limitación singular; existen varios artículos sobre los derechos indemnizatorios reconocidos en las leyes especiales de parques nacionales y en algunas leyes autonómicas generales. A modo de ejemplo, el artículo 21 de la Ley 16/1994, de 30 de junio, de conservación de la naturaleza del País Vasco, señala claramente que “de conformidad con lo previsto en la legislación de expropiación forzosa, la privación singular de la propiedad privada o de derechos e intereses patrimoniales legítimos, cualquiera que fuere la forma en que se produjera, conllevará para sus titulares el derecho a obtener la pertinente indemnización”. Por su parte, el artículo 5 de la Ley 6/1998, de 19 de mayo, de Espacios Naturales Protegidos de Aragón señala que “El Gobierno de Aragón establecerá un régimen económico de ayudas y medidas compensatorias a Entidades locales, empresas y particulares integrados en las áreas de influencia socioeconómica y que se vean afectados por las limitaciones que del cumplimiento de esta Ley se deriven, con el fin de promover su desarrollo sostenible. Las limitaciones a la propiedad que no deban ser soportadas por los titulares de bienes y derechos serán indemnizadas con arreglo a la Ley de Expropiación Forzosa”¹⁹⁸.

Unido a lo anterior, hemos de afirmar que serán indemnizables las limitaciones a la propiedad que se establezcan siempre en relación con los usos permitidos en el suelo no urbanizable¹⁹⁹. A esta disposición se añade en algunas legislaciones, que la lesión debe de ser efectiva por afectar a facultades

¹⁹⁷ Fundamento jurídico Séptimo.

¹⁹⁸ En el mismo sentido El art.5 de la Ley 9/1999, de 26 de mayo, de Conservación de la Naturaleza de Castilla la Mancha habla de las limitaciones indemnizables señalando que “las limitaciones que se establezcan por aplicación de la presente Ley y que resulten incompatibles con usos conformes al ordenamiento jurídico serán indemnizadas de acuerdo con la legislación que regula la responsabilidad patrimonial de la Administración.

¹⁹⁹ Art. 8.3 de las leyes de los parques nacionales de Doñana, Garajonay, La Caldera de Taburiente, Teide, Timanfaya, y Ordesa y Monte Perdido.

en ejercicio²⁰⁰ de conformidad con las normas que regulan en nuestro ordenamiento jurídico, la responsabilidad patrimonial de la Administración. Serán indemnizables las limitaciones a la propiedad que supongan una lesión efectiva, singular y evaluable económicamente para sus titulares, por afectar a actividades en ejercicio respecto a los usos permitidos en suelo no urbanizable y se deriven de la declaración del espacio natural o de sus instrumentos de planificación.

En alguna legislación se establece que el ejercicio del derecho eliminado a indemnizar debe haberse realizado –no ya en el momento de la declaración- sino con anterioridad: “cuando éstos vinieran desarrollándose con anterioridad, conforme al ordenamiento jurídico y de manera reiterada y notoria” (...) “determinándose la cuantía de acuerdo con las normas que regulan la responsabilidad patrimonial de la Administración; no obstante, podrán convenirse otras formas de indemnización. En cualquier caso, se velará por la agilización de tales procesos en el marco de lo que exige la normativa sobre el particular”²⁰¹.

A la vista de todo lo señalado anteriormente, hemos de reconocer que existe un serio problema a la hora de establecer un catálogo de supuestos en los que resultaría indemnizable una limitación singular sin recurrir al método ad casum. Algunos autores han intentado esta ardua tarea con resultados positivos. Así, RUIZ-RICO RUIZ, sin pretender crear una lista a modo de *numerus clausus*, señala algunos ejemplos de limitaciones concretas indemnizables en el terreno administrativo:

a) la completa falta de libertad de decisión del propietario acerca del destino económico de su finca, al estimar que las actividades agrarias en general y

²⁰⁰ Art. 23.1 de la Ley de Andalucía 2/1989 y art. 5.2 de la Ley de Castilla y León 8/1991.

²⁰¹ Artículo 28.3 de la Ley Foral de Navarra 9/1996 y artículo 42.2 de la Ley de Extremadura 8/1998.

En otros casos, se señala que en la indemnización de las limitaciones deben concurrir los requisitos siguientes: a) que incidan sobre derechos efectivamente incorporados al patrimonio del titular, b) que afecten a usos o aprovechamientos legal y efectivamente ejercidos en el momento de imposición de la restricción, que se produzca una lesión patrimonial efectiva, actual y cuantificable en términos monetarios, y C) que se trate de limitaciones singulares no susceptibles de distribución entre los afectados. art. 20.2 de la Ley de la Comunidad Valenciana 11/1994.

otras posibles iniciativas de índole económica “desde el principio se deben considerar como casi totalmente vedadas”, así como decisiones importantes sobre el uso, disfrute o destino de los inmuebles, que se adoptan por la administración;

b) las cargas impuestas a los propietarios, que han de realizar gastos e inversiones que merman sus capacidades económicas;

c) la negación del carácter exclusivo y excluyente de la propiedad, al imponerse el deber de dejar entrar en la misma a los funcionarios encargados de la administración del espacio, así como mediante el establecimiento de servidumbres administrativas e incluso al negarse el acceso del mismo propietario a su finca;

d) la libertad de decisión administrativa para modificar los destinos de las diversas zonas de los espacios naturales protegidos;

e) la no recuperación de las facultades restringidas cuando se cambian los objetivos de los espacios naturales protegidos²⁰².

LÓPEZ RAMÓN, señala que las meras expectativas del propietario que pueden quedar alteradas al declararse el ENP,²⁰³ no son suficientes para lograr un derecho indemnizatorio. A este respecto, sin negar la utilidad del esfuerzo realizado RUIZ RICO RUIZ para comprender la importante incidencia sobre la propiedad del suelo que puede derivar del régimen de los usos y actividades de los ENP, afirma que el cuadro que traza resulta demasiado general para obtener la conclusión de que siempre se produce la privación singular²⁰⁴.

A juicio de este autor, sería posible diseñar una especie de retrato típico de las privaciones singulares derivadas del régimen de los espacios naturales protegidos, que vendrían determinadas por la concurrencia simultánea de dos

²⁰² RUIZ-RICO RUIZ, J. M., *La propiedad privada en los espacios naturales protegidos*, en J.M. RUIZ-RICO RUIZ y otros (coordinadores), *Estudios de derecho ambiental*, Valencia, Tirant lo Blanch, pág. 115-146.

²⁰³ Como sucede normalmente con las relativas al eventual aprovechamiento urbanístico de la propiedad o a otras actividades económicas.

²⁰⁴ LÓPEZ RAMÓN, F., *El Régimen de las indemnizaciones por las privaciones singulares derivadas de la legislación de conservación de la biodiversidad*, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 28 de junio de 2009, pág. 3.

requisitos: afectar a usos y actividades permitidos en suelo no urbanizable (o en el “mundo rural”) y encontrarse efectivamente en ejercicio por sus titulares²⁰⁵. Ambas serán analizadas más adelante y nos servirán para establecer un sistema de compensación tributario.

Llegados a este punto, deseamos analizar la necesidad de compensación tributaria para las “meras limitaciones de uso” declaradas fácticamente “en tierra de nadie” por el derecho administrativo. Ya se ha visto que incluso con las objeciones y problemática señaladas, las limitaciones singulares a la propiedad cuentan con un tratamiento jurídico expreso y claro, estableciendo la correspondiente indemnización a los sujetos afectados por estas en los ENP. El problema acontece cuando el propietario de estos terrenos sufre meras limitaciones de uso que no quedan amparadas por el art. 33 CE, y en consecuencia entenderse comprendidas dentro del derecho de propiedad, y cuyo tratamiento –en el mejor de los casos- se deriva a disposiciones administrativas caracterizadas por la discrecionalidad²⁰⁶.

Y es que no podemos obviar que algunas estipulaciones incluidas en los instrumentos de planificación de los ENP, vacían el derecho de propiedad de los dueños de las propiedades de estos espacios, claro está, sin prever la

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ En este sentido cabe destacar en el art. 29 de la Ley 4/2006, de 19 de mayo, de Conservación de la Naturaleza de Cantabria indica que “con el fin de contribuir al mantenimiento de los Espacios Naturales Protegidos y compensar socioeconómicamente a las poblaciones afectadas, la norma declarativa de un espacio protegido “podrá” establecer Áreas de Influencia Socioeconómica, con especificación del régimen económico y compensación adecuada al tipo de limitaciones, aplicándose para ello un régimen de subvenciones y ayudas públicas. Estas Áreas estarán integradas por el conjunto de los términos municipales donde se encuentre ubicado el espacio natural de que se trate y su Zona Periférica de Protección”.

En sentido similar se recoge en el artículo 42.3 de la Ley de Extremadura 8/1998 “la Junta de Extremadura “podrá” establecer una serie de ayudas y subvenciones a aquellas labores y trabajos agrícolas y ganaderos que mejor contribuyan a la protección, conservación, restauración y mejora del espacio natural de que se trate, en especial labores que guarden relación con limpieza del matorral, podas, repoblaciones de especies vegetales y animales autóctonas, cercados y construcciones agrícolas-ganaderas”. Baste señalar estos artículos para demostrar la discrecionalidad de las normas que contemplan, al referirse a “podrán”; términos abstractos y que derivan en inseguridad jurídica para el afectado por las limitaciones en los usos.

expropiación de los terrenos ni otra clase de previsiones indemnizatorias, que de ser preceptivas deberán demostrarse por la parte afectada²⁰⁷.

Por último, nos gustaría analizar algunos aspectos relevantes extraídos del derecho administrativo para componer un sistema compensatorio tributario del lucro cesante en los ENP. Comenzaremos por decir que todo lo recogido en el presente capítulo tiene por objeto poner de manifiesto la posibilidad indemnizatoria de las limitaciones singulares en el derecho administrativo. Pero esta finalidad no podría ser exclusiva en una tesis como la que aquí se presenta que se centra en el ámbito tributario. Precisamente, lo que deseamos con la presente exposición no es sólo poner de manifiesto la diferencia entre las limitaciones singulares y las meras limitaciones de uso, sino aprovechar la profusa normativa, jurisprudencia y doctrina administrativa en este aspecto, para componer un sistema de compensación tributaria del lucro cesante.

A este respecto, nos parece esencial analizar los requisitos y condicionamientos que rigen los supuestos de indemnización por las limitaciones singulares en los ENP e incluirlos en nuestra propuesta de compensación por las limitaciones de uso en el ámbito tributario.

Siguiendo a LÓPEZ RAMÓN, el primer requisito es la exigencia de que la privación se refiera exclusivamente a los usos y actividades permitidos en suelo no urbanizable (y ha de entenderse que los mismos habrán de haber sido

²⁰⁷ STS 694/2014 señala que el derecho de propiedad tiene una función social consustancial, y el derecho de propiedad del actor está vinculado desde hace años a un espacio natural protegido, lo que determina ayudas técnicas y económicas a la población local afectada, destinadas a compensar las limitaciones derivadas de las medidas de protección y conservación. Pero lo cierto es que gran parte de las limitaciones proceden de otro instrumento de ordenación de Espacios Naturales dijo que "tampoco se ha acreditado un perjuicio real y cuantificable, que en su caso derivaría directamente de la Ley de Espacios Naturales, de la que el Plan Director Territorial impugnado, no es más que un desarrollo un instrumento de planeamiento de los Espacios Naturales, que persigue logra los propios objetivos conservación y desarrollo sostenible previstos en la misma Ley. En este sentido existen sentencias del Tribunal Supremo que ha reconocido en la Comunidad Autónoma de Baleares, con la aprobación de su Ley de Espacios Naturales una indemnización pero previa acreditación de un perjuicio real y cuantificable, por desclasificación urbanística cuando se había incurrido en gastos de preparación de los instrumentos urbanísticos necesarios para su ejecución (TS 3a SEC.6a, s 07-11-200, TS3a SEC.6a, S 06-11-2000). En STS 6302/2012, se señala el informe técnico pericial como sistema de prueba, al que el Tribunal a quo atribuye "(...) *todo el valor probatorio establecido en el art. 348 LEC al tratarse de una cuestión en la que resultan esenciales los conocimientos y razonamientos de carácter eminentemente técnicos* ", mientras que STS 2758/2013, señala que "la Sala de instancia en ningún momento afirma que los usos sólo puedan acreditarse mediante esa clase de prueba, y, de hecho, como hemos visto, la propia sentencia hace referencia a otros elementos de prueba".

lícitamente adquiridos). Normalmente las declaraciones de ENP afectarán a suelo no urbanizable. Ahora bien, no debe excluirse que, como se señala en el caso Es Trenc (STS de 17 de febrero de 1998), exista una previa clasificación y calificación urbanística de los predios que haya podido generar derechos consolidados al aprovechamiento urbanístico²⁰⁸.

El segundo requisito sería el ejercicio efectivo de los derechos patrimoniales. Y es que parece razonable negar la indemnización de las meras expectativas patrimoniales. Así, por ejemplo, la prohibición de desarrollar actividades hoteleras en un espacio natural protegido no puede generar indemnización sino a quien ha consolidado previamente su derecho a ejercer tales actividades, pero no a quien alega que la prohibición le impide dedicar su propiedad a las mismas. La doctrina del Tribunal Supremo también ha recogido otros ejemplos²⁰⁹.

Sin embargo, no hay que excluir la existencia de privaciones singulares que podrían afectar a derechos que no se encuentran en ejercicio efectivo pero que forman parte del contenido esencial de la propiedad u otros derechos patrimoniales: derechos consolidados con independencia de que se encuentren o no en ejercicio directo. Por ejemplo, la prohibición de entrada de todas las personas en una zona de reserva integral que se pretenda dejar a su propia evolución natural parece que sería un supuesto de negación completa de cualquier utilidad al titular del terreno, con independencia de si éste venía o no entrando en la finca en el momento de la declaración del espacio natural protegido²¹⁰.

²⁰⁸ LÓPEZ RAMÓN, F., El Régimen de las indemnizaciones por las privaciones singulares derivadas de la legislación de conservación de la biodiversidad, Op. Cit., pág. 5 y ss.

²⁰⁹ La STS 2758/2013 en el caso de la Cantera de Picón señala que para que exista el derecho a indemnización, el uso debe ser consolidado: "No se puede pretender la indemnización de los usos potenciales del terreno, porque, las medidas de protección de los Espacios Naturales Protegidos se tiene derecho de usar, disfrutar y disponer de los terrenos conforme a la clasificación, categorización y calificación de los mismos. El actor no ha demostrado usos consolidados en ninguna de las actividades que indica sea en ganadería, agricultura, o minería; sino, por el contrario un aquietamiento a las distintas normas que se han ido dictando sobre el terreno. En el mismo sentido STS 8155/2012, se señala que *"para poder fijar una indemnización, en cualquier caso, tendría que invocarse unos derechos o usos consolidados que cercenase la normativa impugnada"*.

²¹⁰ A este respecto STS 2576/2013.

Unido a lo mencionado por la doctrina hasta el momento, aportamos algunos requisitos añadidos que pueden servir de inspiración a la indemnización de las privaciones a nivel tributario. A nuestro modo de ver, un tercer requisito será la obligatoriedad de la indemnización con independencia del tipo de uso indemnizable. Así, en STS 6302/2012 se señala que “cuando se dice que la “indemnización prevista (...) solo resulta de aplicación a los aprovechamientos agrarios... esto debe interpretarse en el sentido de que el precepto resulta de aplicación a tales aprovechamientos además de otros que también puedan resultar afectados. Así el propio art. 16.4 de la citada Ley no establece ni un "numerus clausus" de los casos en que proceda la regulación de las indemnizaciones o compensaciones ni una limitación de aquellos a los aprovechamientos agrarios”²¹¹. Ha de entenderse, en consecuencia, obligada la regulación por el PRUG de tales indemnizaciones o compensaciones”²¹².

²¹¹ Por las razones apuntadas, la Sala de instancia concluye en su Fundamento de Derecho Noveno, a modo de resumen de toda su argumentación, señalando que “(...) *el PRUG debía regular las indemnizaciones pertinentes en el caso como el presente de imposición de limitaciones incompatibles con la actividad cinegética en la modalidad de coto de caza que venía desarrollándose en las fincas de los actores y ello por imperativo legal y tal regulación resulta inexistente en el PRUG, infringiéndose con ello el principio de jerarquía normativa consagrado en el art. 9 CE . Ello acarrea la nulidad de pleno derecho del PRUG consecuencia que nuestro ordenamiento jurídico como se establece en el art 62.2 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre . Resulta, por tanto, obligada la estimación del presente recurso contencioso-administrativo declarando la nulidad de pleno derecho del PRUG impugnado en tanto que no ha procedido a la regulación de las indemnizaciones a que hemos hecho referencia*”.

²¹² Núm. Recurso 7089/2010.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS QUE LEGITIMAN LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE Y LA PROTECCIÓN DE LOS ENP

PRIMERA PARTE: FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE

I. EL CONCEPTO DE “BENEFICIOS” E “INCENTIVOS FISCALES” Y SU APLICACIÓN A LOS ENP

GARCÍA CARRERA define los incentivos o beneficios fiscales como “un medio fiscal para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado, al que puede accederse cuando previamente se ha dictado una autorización administrativa calificando al sector a desarrollar y en el que contribuyente puede considerarse incluido²¹³. Según señala CASADO AGUDO²¹⁴, después de advertir de la dificultad de establecer un concepto unitario de beneficio fiscal, éste puede definirse como: “aquellos instrumentos técnicos que, de un modo no independiente al tributo sino formando parte de la configuración objetiva de su presupuesto de hecho excluyen de su ámbito determinados supuestos o restringen la cuantía del gravamen al operar en cualquiera de los elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen o cuota), provocando un gasto fiscal con la vocación de alentar la realización de valores constitucionalmente protegidos”.

Para HERRERA MOLINA, no basta para otorgar consistencia jurídica al concepto de beneficios fiscales la definición anterior, sino que es preferible hablar de “beneficios tributarios en sentido estricto, como medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo²¹⁵. A este respecto, los incentivos fiscales son definidos por SOLER ROCH como “el

²¹³ GARCÍA CARRERA, J., *Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios económicos, Madrid, 1984, pág. 11, Citado por HERRERA MOLINA, P., “La Exención Tributaria”, Colex 1990, pág. 51.

²¹⁴ CASADO AGUDO, D., *Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario*, Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 39.

²¹⁵ HERRERA MOLINA, P., La Exención Tributaria, Colex 1990, pág. 52.

estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal”

La especialidad del beneficio fiscal determinante de un incentivo radica en su supuesto de hecho, que aparece delimitado en base a un comportamiento concreto del destinatario del beneficio. En otras palabras, el supuesto fáctico del incentivo es un hecho imponible exento, consistente en la conducta que se desea fomentar a través de la concesión del beneficio fiscal. Por extensión podemos denominar incentivo no sólo al efecto estimulante, sino a las exenciones que lo provocan.

Por tanto, beneficios fiscales e incentivos no son sino particulares categorías de exenciones consideradas bajo determinados aspectos. El beneficio fiscal es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva: con el que se busca otorgar ventaja económica. Incentivos tributarios, son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de una determinada conducta. Por tanto, beneficios e incentivos derivan de un concepto apriorístico que se denomina exención, y poseen un elemento teleológico y otro estructural, aunque ambos se presentan íntimamente unidos.

El elemento estructural aparece en la configuración del hecho imponible exento: si éste adapta a los principios de la norma tributaria a supuestos especiales estaremos ante una exención técnica. Si se aparta de los principios intrínsecos del tributo en cuestión, se tratará de un beneficio fiscal²¹⁶.

A la vista de todo lo expuesto, podemos afirmar que en los ENP conviven los beneficios fiscales con los incentivos. La razón es que desde una perspectiva teleología, la compensación tomará la forma de “beneficio” sin otra finalidad que minorar los efectos de la declaración en la capacidad económica de su propietario. Por otro lado, existirán también “incentivos” al mantenimiento de actividades, o realización de inversiones que coadyuvarán a la mejora del paisaje y beneficiarán no sólo a este sino también al resto de individuos que lo disfrutan. Mientras estos últimos promoverán una acción

²¹⁶ Ibid.

inversora, los primeros deberán aparecer de manera automática coincidiendo con la declaración del ENP²¹⁷. Los beneficios actúan en este caso con el fin de proteger una biodiversidad que es preciso asegurar, y ello se articula a través de una solidaridad colectiva que asume el gasto fiscal originado de la compensación y su consecuente protección²¹⁸.

Pues bien, a la vista de todo lo expuesto, después de analizado en apartados anteriores, parece evidente que el establecimiento de un sistema de compensación del lucro cesante (tributario o no) en los ENP, habrá de cumplir ciertos requisitos. Sin desear proponer un listado *numerus clausus* señalamos los siguientes:

- 1) Debe tratarse de un sistema apoyado en la seguridad jurídica, definido por Ley y desarrollado –si es preciso- reglamentariamente.
- 2) Ha de recogerse en la norma como un mecanismo específico, imperativo y desprovisto de indefinición conceptual. Esto significa que ha de contar necesariamente con la necesaria concreción y obligatoriedad como para ser efectivo y no una mera declaración de intenciones.
- 3) Su puesta en marcha debe ser uniforme, aplicable a todo el territorio nacional e independiente de las necesidades presupuestarias del momento y de la voluntad –en ocasiones cambiante- del legislador.
- 4) Debe operar de manera automática cuando aparezca el lucro cesante, que se origina involuntariamente para el propietario, sin necesidad de obligar a éste a realizar acciones de adhesión voluntaria a cualesquiera

²¹⁷ Si como señala el TS la declaración de un espacio protegido significa “congelar” en el tiempo todo lo incluido en él como en una “campana de cristal”, estaremos de acuerdo en que las explotaciones económicas en funcionamiento en el momento de la declaración, deberán subsistir y mantenerse a posteriori para asegurar lo anterior.

²¹⁸ Por todo ello, los incentivos y beneficios actúan en este caso como garantes del art. 45.2 de la CE que señala que “ los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

mecanismos compensatorios generales y no adaptados a su realidad (acuerdos de custodia, PSA, Subastas, etc.)

- 5) Debe ser estable, esto es, aplicable a toda la producción afectada por el lucro cesante y no solo a algunas actividades
- 6) Debe ser permanente en el tiempo para asegurar la eficacia del efecto compensatorio.

Todas estas características sólo pueden darse, a nuestro modo de ver, en un sistema de compensación vía tributaria del lucro cesante, especialmente en lo relacionado a la ausencia de discrecionalidad. Ello, con independencia claro está, de que pudiera continuarse con los sistemas actuales canalizados a través de subvenciones, ayudas, PSA, etc.; instrumentos muy interesantes de financiación pero que no nacieron de manera específica para compensar el lucro cesante en ENP, sino para asegurar la protección de la biodiversidad en todo tipo de espacios.

II. TRIBUTACIÓN Y DESGRAVACIONES FISCALES EN LOS ENP A LA LUZ DE LOS ARTS. 31 Y 45 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

El establecimiento de un sistema de incentivos a través de desgravaciones tributarias en los ENP, exige un estudio sobre los valores constitucionales que concursan a la hora de legitimar dichos incentivos. Desde esta perspectiva, analizaremos primero si la compensación del lucro cesante en los espacios protegidos, se legitima por el cumplimiento del principio de capacidad económica.

El art. 31.1 de la CE establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

La capacidad económica es el criterio básico de justicia tributaria y como tal sirve para dar contenido a los principios de generalidad, igualdad y progresividad. Por otro lado, FALCÓN Y TELLA distingue entre una capacidad económica absoluta, que sirve para seleccionar los hechos imponibles²¹⁹, y la capacidad económica relativa, que sirve para seleccionar los sujetos pasivos y para decidir qué elementos se integran en la base sometida a imposición, fundamentalmente²²⁰.

Para HERRERA MOLINA, “la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona. Por otro lado, para este autor, cuya opinión compartimos, dicho principio supone la medida del deber de contribuir: la medida de un deber de solidaridad con los demás hombres que se lleva a la práctica con la mediación del Estado”²²¹. Por este motivo, anterior, continúa este autor, el principio de solidaridad exige un sacrificio “altruista” en aras del interés general. Este es el fundamento del principio de capacidad económica.

Esta posición doctrinal está alineada con la doctrina italiana encabezada por MOSCHETTI, quien señala también la exigencia solidaria como fundamento de la capacidad económica en el sentido de que la “contribución a los gastos públicos no es todo ingreso público, sino sólo aquel ingreso que pueda calificarse como cumplimiento del deber de solidaridad.(...). Están por tanto excluidos de la previsión del art. 53 los ingresos públicos que denoten una ratio incompatible con el principio de solidaridad”²²².

Esta orientación doctrinal es de difícil aplicación al caso español, ya que nuestro texto constitucional no contiene un artículo equivalente al número 2

²¹⁹ A estos efectos son índices directos de capacidad (suponen por sí mismos riqueza: renta y patrimonio).

²²⁰ FALCÓN Y TELLA, R., Derecho financiero y tributario (parte general), Servicio de Publicaciones de la facultad de derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 4ª Edición, Madrid 2015, pág. 75 y ss.

²²¹ HERRERA MOLINA, P., Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis de Derecho Español a la Luz del Ordenamiento Alemán, Marcial pons, 1998.

²²² Citado por CABALLERO SÁNCHEZ, R., Y GARCÍA DE CASTRO, M., “La capacidad económica como criterio constitucional”, Revista de derecho y hacienda pública, Vol. XL, Núm. 206, pág. 356 y ss.

de la Constitución italiana. Sin embargo, FALCÓN Y TELLA, sí cree garantizada la solidaridad interpersonal en preceptos como el art. 45.2 (sobre la utilización racional de los recursos naturales), o el 156.1 (sobre la autonomía financiera), reconduciendo este principio al de igualdad reconocido en los artículos 14 y 139.1 de nuestra Norma Fundamental.²²³

Desde esta perspectiva, la compensación tributaria del lucro cesante en los ENP, encuentra un doble fundamento en la redacción del art. 45.2 CE. Por un lado, fundamenta y legitima que se establezca dicha compensación en aras a conseguir ciertos objetivos ambientales, el mantenimiento de la explotación como fuente de aseguramiento de la biodiversidad, que se recogen en la primera parte del art. 45.2 (los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales). Por otro lado, la segunda parte de apartado 2 fundamenta lo anterior en base a la solidaridad colectiva que - como apoya FALCÓN Y TELLA-, se encuentra garantizada en este precepto (apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva).

Que las desgravaciones ambientales se apoyan en el art. 45CE es también apoyado por ALONSO GONZÁLEZ, quien afirma que dichas desgravaciones se establecen en tributos ordinarios tendentes a fomentar comportamientos ecológicamente correctos en la línea del artículo 45CE, aunque no es menos cierto que este tipo de beneficios fiscales se proyectan siempre sobre impuestos directos tales como el del patrimonio²²⁴.

A la vista de todo lo anterior, parece que el principio de solidaridad ilumina la argumentación establecida para la compensación del lucro cesante en los ENP, que a la vista de todo lo expuesto hasta ahora en esta tesis, posee un componente extrafiscal. A este respecto, VARONA ALAVERN, señala que el principio de capacidad económica queda un tanto difuminado en la imposición extrafiscal, ya que la finalidad de interés general perseguido puede

²²³ FALCÓN Y TELLA, R., La compensación financiera interterritorial, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, pág. 120. Citado por CABALLERO SÁNCHEZ, R., Y GARCÍA DE CASTRO, M., "La capacidad económica como criterio constitucional", Revista de derecho y hacienda pública, Vol. XL, Núm. 206, pág. 356 y ss.

²²⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho positivo", *Estudios financieros*, Núm. 202, 2000, pág. 11.

conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria, aún teniendo la misma capacidad económica que por despremiar aquella finalidad se ve obligado a pagar más impuesto²²⁵.

A nuestro modo de ver, en el caso concreto en estudio de la compensación en los ENP, aunque se trata de un caso con componente extrafiscal, dicha característica no acontece a través de la imposición de un tributo determinado, sino –como veremos en próximos apartados- de la inclusión de un elemento ambiental desgravatorio en un impuesto ya existente, que viene derivada de una situación particularísima, como es la declaración de un espacio protegido.

En cualquier caso, continúa VARONA ALVERN, en la medida en que el principio de capacidad económica pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni solo) por la diversidad de capacidades económicas como por el cumplimiento de la finalidad extrafiscal. De ahí que pueda ocurrir una desigualdad de cargas tributarias que no se justifique atendiendo exclusivamente al principio de capacidad económica²²⁶, pueda quedar suficientemente fundamentada en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto al objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto²²⁷.

²²⁵ VARONA ALVERN, J.E., "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Revista española de derecho financiero*, Núm. 135, 2007.

²²⁶ A este respecto, señala ALGUACIL MARTÍ, la capacidad económica puede ser utilizada a los solos efectos de criterio de comparación para evitar la vulneración de la igualdad. Como ejemplo de ello, esta autora señala ya que la doctrina constitucional declara inconstitucional la supresión de determinadas pensiones para los funcionarios públicos, lo que suponía un tratamiento discriminatorio respecto al resto de trabajadores. Y decimos a los solos efectos porque dicho tribunal no entra a determinar si la exención sería necesaria, en todo caso, para adecuar el gravamen a la capacidad económica, con lo que, según su pronunciamiento, la norma sería constitucional si se hubiera suprimido para funcionarios y no funcionarios. ALGUACIL MARTÍ, M.P., "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. XLIX, Núm. 253, 1999, pág. 651.

²²⁷ Ibid.

El TC ha avalado lo anterior al señalar en STC 37/1987, FJ 113²²⁸, la capacidad contributiva no puede erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó dicho tribunal en STC 27, 1981, la constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace si agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto, constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la constitución garantiza o preconiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos planteados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo²²⁹.

Por último, no hemos de olvidar que esta tesis analiza la tributación de los ENP desde una perspectiva poliédrica que alcanza, no sólo a la compensación del lucro cesante en las explotaciones enclavadas en dichos espacios, sino que trata también el sistema tributario como elemento asegurador de la protección de la biodiversidad a través –especialmente- de tasas. Por este motivo encontramos oportuno analizar un tema con diferentes posiciones doctrinales como es la capacidad económica en las tasas.

Comenzaremos diciendo que -a priori- podría pensarse que este tipo de tributo podría no estar incluido en la necesidad de adecuación al principio de capacidad económica, dada, en ocasiones, la dificultad para encontrar elementos demostrativos de la capacidad económica en el mismo. En este sentido seguimos a SERRANO LOZANO cuando afirma que admitir que toda una especie de la categoría tributo, como es la tasa, se configura al margen y responde a principios distintos, y hasta opuestos a los del art. 31.1 sienta para el tributo, no sólo es una contradicción lógica, sino jurídicamente inaceptable dado el rango constitucional del precepto²³⁰.

²²⁸ Párrafo 3º y restantes del apartado 2 del Fundamento Cuarto.

²²⁹ La STC en estudio ha sido extraída del estudio llevado a cabo por DE MIGUEL CANUTO, E., "La sentencia constitucional Núm. 211/1992 de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", *Crónica Tributaria*, Núm. 66, 1993, pág. 96.

²³⁰ LOZANO SERRANO, C., "La capacidad económica en las tasas", *Revista española de derecho financiero*, Núm. 153, 2012, págs. 96 y ss.

Cuestión diferente es que las tasas posean un interés añadido a la hora de valorar su adecuación al principio de justicia tributaria. A este respecto, el autor anteriormente mencionado, señala que “para que sea justa la financiación de un servicio o actividad mediante tasas ha de tratarse de un gasto público ligado, dirigido o que repercuta sobre lo que hoy se consideran manifestaciones de riqueza de sus destinatarios. Resulta por tanto improcedente e injusta la aplicación de una tasa cuando el gasto que financia no tiene conexión en absoluto con dicha riqueza; sin perjuicio de que a partir de ciertos niveles elevados de capacidad económica, los afectados por ellos puedan ser llamados a contribuir parcialmente a su sostenimiento, reforzando con ello por vía de los ingresos la asignación equitativa del gasto que ha de presidir su erogación”²³¹.

Desde esta perspectiva, las tasas por prestación de servicios públicos y por utilización de dominio público mencionadas en apartados anteriores, cuentan con hechos imponibles demostrativos de capacidad económica. Una cuestión controvertida a este respecto es si el principio de justicia se cumple en la aplicación de dichas tasas. Proponer, por ejemplo, una tasa de entrada en un ENP no presente problemas de justicia para el que la paga y se beneficia del disfrute del espacio, contribuyendo a su protección. La pregunta es si es sólo él el que se beneficia de una medida aseguradora de la biodiversidad, a través del establecimiento de una restricción que coadyuva a la conservación, o es la comunidad humana en su conjunto la que será beneficiada desde esta perspectiva.

A la vista de lo anterior, admitimos que el principio de justicia tributaria está condicionado en el sentido expuesto, pero esta argumentación no es suficiente para hablar de la quiebra del mismo ya que lo expresado podría también aplicarse a multitud de tasas como la de recogida de basuras (que paga uno y se beneficia la colectividad). Desde esta perspectiva o consideramos que la aplicación de una tasa puede beneficiar también al que no la paga, o podríamos hacer excepciones al principio de justicia cada vez que una de ellas se aplicara.

²³¹ Ibid.

III. LOS ELEMENTOS AMBIENTALES DE LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE

Como ya hemos señalado con anterioridad, en la presente tesis apoyamos la compensación del lucro cesante producido en las actividades económicas llevadas a cabo por los titulares de actividades económicas enclavadas en espacios naturales protegidos. Señalábamos que dicha compensación podía llevarse a la práctica a través de distintos sistemas – fiscales y extrafiscales- si bien la puesta en marcha de herramientas tributarias para asegurar aquella nos parecía más acertada y acorde tanto a nivel práctico como técnico.

Pues bien, aquí apoyamos que la compensación del lucro cesante a través de sistemas de carácter fiscal, debe apoyarse en la inclusión de los denominados “elementos ambientales” en los diferentes tributos establecidos en nuestro sistema. Dichos elementos pueden afectar a cualquiera de los aspectos que integran la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, elementos de cuantificación) o incluso estar relacionados con su gestión (simplificación de los deberes formales para favorecer cierto tipo de explotaciones forestales, etc.)

Para HERRERA MOLINA, cabe distinguir dos grandes grupos de elementos ambientales, aquellos que introducen una quiebra en la estructura normal del tributo con el fin de crear incentivos, y aquellos otros que protegen el medioambiente al tiempo que consiguen la plena realización del principio de capacidad económica (devolución del impuesto especial sobre hidrocarburos cuando se devuelvan a la fábrica los elementos contaminados). Los primeros constituyen una opción política del legislador que debe someterse a un control de proporcionalidad; las segundas resultan obligadas aunque puede existir un amplio margen para determinar su concreta configuración²³².

²³² HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental, Op. Cit.*, pág. 128.

Según la distinción establecida por este autor, en este trabajo nos centraremos principalmente en los elementos ambientales que derivan en creación de incentivos para compensar el lucro cesante. Así, a los ya establecidos en el IRPF a modo de deducciones autonómicas o los recientemente reformados y eliminados del impuesto de sociedades; propondremos elementos ambientales en algunos tributos de carácter local. En todos ellos analizaremos las desgravaciones fiscales establecidas en la respectivas disposiciones legislativas y señalaremos cómo dichas desgravaciones pueden afectar positivamente a compensar lo dejado de percibir por los propietarios de terrenos en los espacios naturales protegidos.

IV. ESTUDIO DE ALGUNAS INICIATIVAS LEGISLATIVAS ESPAÑOLAS DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ESPACIOS PROTEGIDOS QUE NO HAN VISTO LA LUZ

El establecimiento de propuestas tendentes a compensar el lucro cesante en los ENP posee una tradición importante en España tanto desde el punto de vista reivindicativo por parte de los afectados como desde el entorno estrictamente legislativo. El problema es que los buenos propósitos nunca han visto la luz.

La Ley 15/1975, de 2 de mayo, de 1975 de Espacios Naturales Protegidos²³³, recogía lo siguiente en su disposición final:

“En el plazo de 6 meses, a propuesta del Ministerio de Hacienda, y oído por este el de Agricultura, el Gobierno remitirá a las Cortes el oportuno Proyecto de Ley sobre exenciones tributarias y desgravaciones fiscales que deben gozar los terrenos en propiedad privada integrantes de las diferentes categorías de espacios naturales protegidos”.

²³³ BOE Núm. 107, de 5 de mayo de 1975.

Esta hubiera sido una magnífica oportunidad para comenzar una actividad legislativa en este ámbito, que hubiera supuesto un punto de partida para compensar en lucro cesante de las explotaciones afectadas en estos terrenos. Lamentablemente lo estipulado en la disposición final nunca vio la luz.

El Real Decreto 1150/82, de 14 de mayo, fue considerado como el primer intento serio de integrar los intereses de las comunidades rurales en la política conservacionista²³⁴. A través de la mencionada disposición normativa, se pretende que las poblaciones locales afectadas no tengan que soportar sin ayuda o compensación alguna las limitaciones de uso que suele conllevar la declaración del espacio natural protegido²³⁵.

Pero el mencionado RD 1150/82 de poco sirvió para los objetivos de protección de los espacios naturales, estableciendo la propia Ley los términos municipales donde se ubican los Parques Rurales y Naturales, indicando que las ayudas se realizarán “de acuerdo con las necesidades presupuestarias” a los municipios para la realización de infraestructuras y equipamientos. Parece que hubiera sido más deseable ampliar los destinos de dichas ayudas, para la mejora de las actividades tradicionales (agricultura, ganadería, etc.).

Otra de las propuestas que ha tenido cierto eco en el ámbito que estudiamos fue la Proposición de Ley 122/000233 De los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra

²³⁴ Para algunos autores el mencionado RD 1150/82, de 14 de mayo, de poco sirvió para los objetivos de protección de los espacios naturales, estableciendo la Ley, en los términos municipales donde se ubican los Parques Rurales y Naturales, y estableciendo el Gobierno ayudas “de acuerdo con las necesidades presupuestarias” a los municipios para la realización de infraestructuras y equipamientos.

²³⁵ En cualquier caso como señala TROITIÑO PULIDO, S., *Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación en la gestión de los espacios naturales protegidos*,. Ponencia realizada para la Asociación Interprofesional de Ordenación del Territorio, Grupo 7 “Desarrollo y Cohesión social, territorial urbana en la ordenación del territorio: ” La declaración de un espacio natural protegido genera en la población dos tipos de posturas encontradas. Los cazadores, pescadores, agricultores, ganaderos, propietarios de parcelas y, en general, aquellos cuya fuente de trabajo es la explotación física del medio natural, entendiendo incompatible su actividad con la conservación y a la vista de las restricciones en el uso del suelo adoptan una postura de oposición. Por otras parte, los pequeños empresarios del sector servicios y los grupos ecologistas se posicionan a su favor, los primeros intuyendo las expectativas del incremento del turismo y los segundos en defensa de la conservación del patrimonio natural.

Republicana (ERC)²³⁶ en el proceso de realización de enmiendas a la Ley 42/2007. En su exposición de motivos, se señalaba que “las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios. En el caso de fincas de propiedad privada es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones”.

La lectura de la exposición de motivos, alberga la posibilidad de que finalmente el lucro cesante podría ser compensado por fórmulas específicas y establecidas para el caso concreto. La realidad es muy distinta ya que aunque en el proyecto de Ley posee un innegable espíritu de compensación aludiendo al principio de justicia, lo cierto es que tan sólo establece unas cuantas bonificaciones en impuestos muy concretos e independientes a las actividades económicas que en dichas fincas se realicen.

En concreto, establece una bonificación en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Plantean también la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para declarar exenta la transmisión que no suponga la desmembración de la finca.

Por lo que a IRPF y al IS se refiere, la proposición plantea una modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Se añade un apartado z) bis al artículo 7, con el siguiente texto: "z) bis. Las que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de

²³⁶ BOCG. Congreso de los Diputados, serie B, Núm. 299-1, de 21/12/2007. El Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana, a instancia de la Diputada doña Rosa María Bonàs i Pahisa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 124 y siguientes del Reglamento de la Cámara, presenta la siguiente Proposición de Ley sobre los beneficios fiscales sobre espacios naturales.

Palacio del Congreso de los Diputados, 13 de diciembre de 2007.-Rosa María Bonàs i Pahisa, Diputada.-Joan Tardà i Coma, Portavoz del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC).

fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública."

Así mismo, se plantea la modificación del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), añadiéndose un apartado 6 bis al artículo 28, con el siguiente texto:

"6 bis. Tributarán al tipo del 0 por ciento las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública."

Como se observa, interesantes y novedosas propuestas que recogeremos a la hora de realizar nuestra aportación a los cambios legislativos necesarios para la compensación del lucro cesante en los ENP, pero que –entendemos- no son suficientes para completar la tarea compensadora en toda su amplitud, tarea esta que sustancia el trabajo de esta tesis. El motivo es tan evidente como reiterado a lo largo de nuestra exposición. Así como la aparición del lucro cesante es automático desde el momento de la declaración, automática debe ser también la compensación; sin que haya de esperarse a posteriores transmisiones intervivos o mortis causa como la que se privilegiarían a la luz de lo establecido en la norma que se comenta, que beneficiarían más al receptor que al causante y al adquirente más que al propietario; todo ello después de haberse sufrido una limitación en el uso a lo largo de la vida de la explotación económica desde la declaración del ENP.

V. LOS INCENTIVOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO COMO LEGITIMACIÓN DEL SISTEMA DE INCENTIVOS EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

La apuesta por un sistema de compensación del lucro cesante tiene resultados altamente beneficiosos, medibles y demostrables en el caso del

Patrimonio Histórico Español. Analizaremos en este punto la legitimación del lucro cesante para el patrimonio natural, basándonos en la legislación existente. A este respecto, La legislación del patrimonio no deja de ser en palabras de SARTORIO ALBALAT, un agravio comparativo respecto a la ambiental en lo que a la compensación se refiere. Abundando en esta opinión, pensamos que existen 3 razones por las que se debería reconsiderar el desajuste producido por la actual legislación de espacios protegidos respecto a la del patrimonio, en lo relativo a la compensación.

- 1- El mandato de compensación solidaria establecido en el artículo 45 CE.
- 2- La difícil separación entre los términos medio ambiente y patrimonio.
- 3- La similitud de obligaciones y la diferencia de derechos y garantías entre ambas legislaciones.

En términos estrictamente constitucionales, Medio ambiente y Patrimonio son dos conceptos cercanos tanto por sus normas reguladoras específicas como por su encuadre constitucional. El artículo 45 señala que “los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

Por su parte, el artículo 46 señala que “los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad”.

El posterior desarrollo legislativo de ambos preceptos desemboca en una clara contradicción de lo establecido en el mandato constitucional. En efecto, por una parte, la Ley 16/1985 de 25 de junio de 1985, Ley del Patrimonio Histórico Español²³⁷ contiene un completo repertorio de instrumentos de compensación

²³⁷ BOE. Núm. 155 de 29 de junio de 1985.

basados en la solidaridad colectiva. Como señala el artículo 69.1 de dicha Ley: “como compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, además de las exenciones fiscales previstas en las disposiciones reguladoras de la Contribución Urbana y del impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, se establecen los beneficios fiscales fijados en los artículos siguientes”.

De otra parte, la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, señala en su artículo 5. c que “los poderes públicos promoverán la utilización de medidas fiscales de incentivación de las iniciativas privadas de conservación de la naturaleza y de desincentivación de aquellas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural”.

Afirmábamos con anterioridad que la regulación derivada del mandato constitucional expresado en las dos leyes citadas contradice, a nuestro entender, lo recogido en el propio mandato. Así como en el artículo 45 CE, se afirma que la compensación se basará en la “indispensable solidaridad colectiva”, el artículo 46 CE no señala propuesta de solidaridad alguna que coadyuve a la compensación para el Patrimonio Histórico.

Desde esta perspectiva, queda claro que siendo –a nuestro entender- el tributo, el instrumento que asegura en mayor medida la compensación solidaria, éste es relegado al olvido en la normativa medioambiental (que sólo alude a la incentivación y no a la compensación), haciéndose presente con claridad en la normativa del Patrimonio, para la que no existía un mandato imperativo constitucional a la hora de introducirlo como sistema compensatorio solidario.

En otro orden de cosas hemos de señalar que la relación entre los términos Medio Ambiente y Patrimonio posee una línea de diferenciación realmente difusa. La dificultad de realizar esta diferenciación es tan importante que si pudiera afirmarse que los bienes ambientales son también bienes culturales, nada impediría la aplicación directa de la regulación compensatoria del patrimonio cultural a acciones enmarcadas en el ámbito de los ENP. Para

SARTORIO ALBALAT, Patrimonio Histórico y el Espacio Natural Protegido comparten muchos puntos de conexión. En ambos se dan las “propiedades vinculadas” a finalidades diferentes del interés de su titular y permiten la subordinación de los intereses económicos privados de sus titulares al interés general. Además, tanto en uno como en otro existe una limitación de uso en su aprovechamiento, y -lo que es más importante-, en las dos figuras se produce una “congelación” en relación a las posibilidades de aprovechamiento económico²³⁸.

El concepto de Medio Ambiente en sentido amplio es defendido por GARCÍA DE ENTERRÍA, que afirma que “el artículo 45 de la CE, en su párrafo 1, declara el derecho de todos a disfrutar de un Medio Ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo; aunque los párrafos siguientes se refieren al medio ambiente natural, en este medio ambiente, en su formulación general, debe incluirse, a mi juicio, no sólo el medio ambiente natural o ecológico, sino también el medio ambiente humano”²³⁹.

Una concepción más reducida es la sostenida por QUINTANA LÓPEZ, para quien el término Medio Ambiente debe entenderse al equivalente de Medio Ambiente Natural, ya que la Carta Magna recoge “la problemática medioambiental en un precepto, el 45, consecuentemente, otros temas, incluso conexos, han sido ubicados en lugares distintos de su articulado”²⁴⁰.

Para BARRERO RODRÍGUEZ, a quien seguimos en este punto, esta discusión, aunque polémica, no deja de ser superflua si se analiza el conjunto del texto constitucional, leyéndose de manera armónica sus artículos 45, 46 y 47. Es claro que la norma fundamental ha consagrado la defensa del medio ambiente en su más amplia acepción, en su vertiente natural, de una parte en el artículo 45.2 y en cuanto medio humano o construido en el 47. El artículo

²³⁸ *Ibidem*.

²³⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural”, *Revista española de derecho administrativo*, Núm. 39, 1983, págs. 575-594.

²⁴⁰ QUINTANA LOPEZ, *Las repercusión de las actividades mineras en el medio ambiente.: su tratamiento jurídico*, Tirant, Madrid, 1987.

46, vendría a suponer la consagración expresa de una parcela del medio ambiente, el Patrimonio Cultural del que pueden formar parte el entorno natural como el construido, dado que lo significativo de los bienes que lo integran es su referencia a la historia de la civilización (interés cultural) y esta es una cualidad predicable tanto de uno como de otro, aunque lo más normal o frecuente sea su presencia en el espacio construido²⁴¹.

Por este motivo, para la mencionada autora debe establecerse una línea divisoria dentro de la categoría genérica de bienes ambientales en función de la naturaleza del interés en cada caso protegido, criterio desde el cual puede distinguirse entre aquellos bienes en los que el valor a tutelar es el resultado de una acción del hombre sobre la naturaleza y aquellos otros en los que, por el contrario, lo que se custodia es, precisamente, un valor natural en cuanto tal.

Desde esta perspectiva, el valor cultural sería predicable con claridad de los bienes en los que el interés a proteger es el resultado de una acción de los hombres sobre el medio, pareciendo, por el contrario, más difícil de explicar en los casos en los que los valores dignos de tutela provienen exclusivamente del mundo natural, cuya protección se enmarca en la Ley de Protección de la Biodiversidad. 242

²⁴¹ BARRERO RODRÍGUEZ. C, *La Ordenación Jurídica del Patrimonio Histórico*, Cívitas, 1990, pág. 187.

²⁴² Ibid.

SEGUNDA PARTE: TRIBUTOS QUE COADYUVAN A LA PROTECCIÓN AMBIENTAL DE LOS ENP Y SU CARÁCTER AMBIENTAL

I. INTRODUCCIÓN

El análisis de la fiscalidad de los ENP requiere un primer acercamiento al carácter de los tributos que podrán aplicarse en dichos espacios. En concreto, despejar si los tributos en cuestión poseen o no carácter ambiental, poseerá importantes consecuencias de orden práctico en los ENP.

Comenzaremos por afirmar que la utilización de tributos (especialmente tasas y contribuciones especiales) como medida protectora de la biodiversidad en los espacios naturales protegidos, contará desde el principio con un carácter ambiental. Por otro lado, analizaremos la estructura de los tributos existentes en el ordenamiento español con el objetivo de proponer incentivos fiscales y elementos de compensación. Esto lleva consigo un estudio de los diversos “elementos ambientales de los tributos” que analizaremos en el presente capítulo y cuya definición y tratamiento es preciso para la finalidad de esta tesis.

II. EL CARÁCTER AMBIENTAL DE LOS TRIBUTOS ESTABLECIDOS EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

En ocasiones tendemos a considerar el elemento tributario como la única herramienta para generar conductas de respeto medioambiental en los espacios protegidos. Lo cierto es que desde hace años dicha herramienta es utilizada profusamente, pero no hemos de olvidar que no es única ni exclusiva para conseguir los fines propuestos.

Como acertadamente sintetiza GIL GARCÍA, existen dos grandes sistemas para asegurar la protección ambiental: un primer sistema tradicional

que serían los métodos directos, es decir, una fuerte regulación ambiental que controle de manera directa los efectos secundarios de la actividad económica, estableciendo límites, prohibiciones y sanciones. Junto este existe otro sistema, cada vez más utilizado, basado en el uso de instrumentos económicos, esto es, emplear la lógica del mercado para influir en los niveles de degradación medioambiental. Aunque ambos sistemas pretenden ser instrumentos en manos de los poderes públicos para velar «por la utilización racional de los recursos naturales» art. 45.2 CE, cada uno de ellos lo hará de un modo diferente y atendiendo a distintos requerimientos²⁴³.

En el mismo sentido se posiciona VAQUERA GARCÍA, al establecer que desde el punto de vista genérico, se puede hablar de dos sistemas por los que los entes públicos abordan el problema ambiental: en primer lugar los llamados métodos directos o inmediatos, integrados en el control administrativo y la normativa de obligado cumplimiento, y en un segundo término, los métodos indirectos que consisten en estímulos para modificar conductas, entre los que se encuentran los tributos y las ayudas económicas. Los primeros traen un coste de implantación y los segundos requieren de estímulos positivos para su adecuado funcionamiento²⁴⁴.

El uso de estos métodos de carácter indirecto será nuestra apuesta principal a lo largo de este trabajo. La protección del medio ambiente por parte de los propietarios de terrenos enclavados en espacios naturales protegidos, requiere de su implicación positiva en la conservación de la biodiversidad. La práctica de los últimos años en el área medioambiental ha demostrado que las meras limitaciones y prohibiciones no son efectivas para mejorar el medioambiente. Por eso, una nueva corriente ha emergido con el nombre de fiscalidad verde o ambiental con el propósito de conseguir con conductas de incentivación, lo que no se ha conseguido con conductas de prohibición.

Llegados a este punto convendrá tratar lo establecido como título del presente apartado, valorando si los tributos establecidos en los ENP poseen o no un carácter ambiental. Debe dirimirse –por ejemplo- si el pago de una

²⁴³ GIL CARCÍA, E., "Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética", *Impuestos*, Núm. 1, La Ley enero 2014, pág. 11.

²⁴⁴ VAQUERA GARCÍA, A., "La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, 2006, pág. 66.

entrada a un parque natural, es o no una tasa ambiental por utilización privativa o especial del dominio público. Para un sector de la doctrina, para calificar de medioambiental a un tributo habrá de analizarse primero su finalidad extrafiscal; esto es, su finalidad primordial de incentivar o desincentivar conductas que afecten positiva o negativamente al medioambiente. Esta posición “estricta” ha distinguido entre fines extrafiscales de los tributos y efectos extrafiscales de los mismos. “Si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio, cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si –por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o porque sólo alguno de sus elementos que lo integran tiene relevancia extrafiscal, el tributo no será realmente un tributo extrafiscal²⁴⁵. Un buen resumen de lo anterior es el realizado por PUIG VENTOSA al afirmar que el objetivo principal de la imposición ambiental nos es tanto recaudar, sino cambiar conductas. La recaudación y su destino son cuestiones secundarias²⁴⁶.

Del mismo modo ESEVERRI MARTÍNEZ, afirma que una característica singular de este tipo de gravámenes ecológicos es su extrafiscalidad. Los ingresos obtenidos a través de ellos no deben concurrir con los restantes ingresos públicos al sostenimiento de los gastos generales del ente público que los establezca porque los ingresos derivados de los tributos medioambientales, por su propia definición, deben quedar afectados a la reparación del medioambiente o a la atención de políticas sectoriales de esta naturaleza. Con los ingresos que procuren los gravámenes ecológicos, no se debe asistir a la financiación de los gastos generales de los entes públicos pues, si el fin que se persigue es evitar o paliar la actividad contaminante, el producto de esas cargas o gravámenes debe quedar afectado a la reparación del deterioro ambiental. En suma, el gravamen medioambiental no persigue la financiación de las necesidades generales de los entes públicos, sino atender a las políticas sectoriales relacionadas con los recursos naturales y su protección.²⁴⁷

²⁴⁵ ALONSO GÓNZÁLEZ, L.M., “La conformación de los tributos ambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de los supuestos de derecho positivo”, *Crónica Tributaria*, Núm. 212, 2000, pág. 5 y ss.

²⁴⁶ PUIG VENTOSA, I., *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, Fundación Forum Ambiental, 2014, pág.10.

²⁴⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La jurisprudencia del tribunal constitucional en materia de tributación medioambiental*, en BECKER, F., CAZORLA, L.M Y MARTÍNEZ SIMANCAS, J (Dir).

Para GIL GARCÍA, la internalización de los costes ambientales es uno de los objetivos o metas que un tributo ecológico pretende, pero éste sólo no puede determinar su carácter ambiental. Y es que el tributo ambiental debe dar respuesta a ese mandato constitucional, es decir, debe afectar el comportamiento de los agentes económicos. No se trata simplemente de que asuman los costes que su actividad genera, sino que además esa actividad sea cada vez más respetuosa con el medio. Es decir, que se eviten o, al menos, aminoren, los efectos negativos que la producción de bienes y servicios útiles tiene en el medio²⁴⁸.

A la vista de las posiciones doctrinales recogidas, nuestra postura es clara al señalar que los tributos establecidos en los ENP poseen un carácter ambiental; el motivo es que –sin duda– sirven para modificar conductas y coadyuvan al respeto y protección de dichos espacios a través de la sensibilización. Como veremos más adelante, el mero establecimiento de una tasa por prestación de servicios públicos, sirve para sensibilizar de la necesidad de protección del alto valor ecológico de dichos servicios. Del mismo modo, una tasa en concepto de entrada a un ENP lleva implícita la necesidad de restringir el espacio para asegurar su protección y no degradación, lo que sensibiliza al visitante a la hora de mantener una conducta respetuosa con dicho espacio, además de conseguir racionalizar el uso del mismo evitando la masificación con el pago de una cantidad.

Pero no nos adelantemos a lo que más adelante analizaremos con detalle. Junto a este criterio estricto de tributo ambiental autores como MESSERSCHMIDT incluyen en la categoría de tributos ambientales todos los que tengan relación con la protección del medioambiente, con independencia de que tal conexión derive de la exigencia de una “contraprestación” por el disfrute del medioambiente (Umweltnutzungsgaben), como medida de compensación de los gastos destinados a protegerlo (Umweltausgleichgaben), como incentivo jurídico ambiental

Tratado de Tributación Medioambiental, I, Thomson Aranzadi-Iberdrola, Cizur Menor, 2008, pág. 238.

²⁴⁸ Gil García, E.; *Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética*, Op. Cit. pág. 32.

(Umweltlenkungsabgaben), o como mero recurso financiero afectado a fines ambientales (Umweltfinanzierungsabgaben), seguido también por la Agencia Europea del Medioambiente²⁴⁹. Cuestión importante a este respecto es si por una parte, es deseable la afectación del tributo a las actividades de protección ambiental y, por otra, si la mera afectación permite calificar a un tributo como de ambiental.

La primera cuestión ha sido abordada con acierto por PUIG VENTOSA, cuando explica que hay argumentos a favor de la afectación de los impuestos. Por un lado, continúa este autor, la aceptabilidad social: los ciudadanos tienen mayor predisposición a aceptar la introducción de nuevos impuestos si se argumenta el carácter finalista de los recursos obtenidos. Por otro lado, cuando no hay suficiente dotación presupuestaria para los gastos ambientales (caso actual de España), la creación de nuevos impuestos ambientales puede ser una buena vía para disponer de más recursos para estos gastos²⁵⁰.

Esta opinión es muy relevante para el tema de la imposición en los espacios naturales protegidos. A nivel práctico, es mucho más sencillo establecer -por ejemplo- una tasa de entrada a un espacio natural, informando al sujeto pasivo de que lo recaudado servirá para la protección de la naturaleza y la garantía de la diversidad en dicho espacio, que desconocer este objetivo finalista y comunicar un propósito meramente recaudatorio.

Esta observación es apoyada por VAQUERA GARCÍA, quien también señala las posibles desventajas existentes. En concreto, afirma que la necesidad o no de proceder a la afectación de las sumas recaudadas por los tributos a la financiación de las políticas ambientales trae ventajas y desventajas. Ventajas derivadas de la disponibilidad de cantidades para sufragar las actuaciones a favor de la naturaleza, así como la concienciación pública de la utilidad de las figuras tributarias que se articulan, ya que se tiene la sensación de que se obtiene dinero para ayudar a esas políticas. Los inconvenientes, vienen motivados tanto por el riesgo de anquilosamiento las recaudaciones, que precisamente, si no son muy elevadas, que sea el presupuesto general del ente

²⁴⁹ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit, pág. 59.

²⁵⁰ PUIG VENTOSA, I.: *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, Op. Cit., pág.10.

público el que complete las partidas a gastar, como por la opinión que se puede generar de insuficiencia o inutilidad del tributo, si las cantidades obtenidas resultan muy inferiores a las previstas.

Por otro lado, son diversos los estatutos de autonomía que incluyen preceptos específicos que estipulan la utilización de la fiscalidad con propósitos medioambientales. Como señala MARTÍNEZ LOZANO²⁵¹ el art. 57 del Estatuto de Autonomía de Andalucía²⁵² tiene por título “Medioambiente, espacios protegidos y sostenibilidad”, señalando que, entre otras, corresponde a la Comunidad Autónoma el establecimiento y la regulación de medidas de fiscalidad ecológica. Así mismo, el artículo 144 del Estatuto de Autonomía de Cataluña²⁵³, lleva por título “Medioambiente, espacios naturales y meteorología” y señala que la competencia compartida en materia de medioambiente incluye el establecimiento y la regulación de medidas de sostenibilidad, fiscalidad e investigación ambientales.

De ambos preceptos puede predicarse un contenido medioambiental claro y en ellos se observa una constante de este tipo de normas: la continua referencia a la posibilidad de utilización de la fiscalidad con una finalidad medioambiental²⁵⁴.

Por nuestra parte, deseamos reseñar el caso de Valencia que entendemos especialmente relevante para nuestro trabajo, al señalar su estatuto²⁵⁵ en el art. 18 que “desde el reconocimiento social y cultural del sector agrario valenciano y de su importante labor en la actividad productiva, en el mantenimiento del paisaje, del territorio, del medio ambiente, de la

²⁵¹ MARTINEZ LOZANO, JM., “La fiscalidad desde el punto de vista de la normativa medioambiental (1)”, *Tribuna Fiscal*, Núm. 240, CISS, Octubre 2010.

²⁵² Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, BOE-A-2007-5825.

²⁵³ Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, «BOE» núm. 172, de 20 de julio de 2006.

²⁵⁴ Ibid.

²⁵⁵ Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, «BOE» núm. 164, de 10 de julio de 1982.

cultura, de las tradiciones y costumbres más definitorias de la identidad valenciana, la Generalitat adoptará las medidas políticas, fiscales, jurídicas y legislativas que garanticen los derechos de este sector, su desarrollo y protección, así como de los agricultores y ganaderos". Como se observa, el precepto incluye claramente la función social de agricultores y ganaderos como "guardianes de la naturaleza" lo que permitirá establecer mecanismos de compensación por las actividades desarrolladas por los mismos en ENP²⁵⁶.

El artículo 206 del Estatuto de autonomía de Andalucía, que se encuentra en el título VII relativo al medioambiente, permite el establecimiento de medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental, en consonancia con la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución. La referencia al artículo 157.3 de la Constitución supone residenciar la cuestión en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) por lo que resulta interesante realizar una serie de reflexiones en relación a dicha Ley. Más adelante nos ocuparemos de ella²⁵⁷.

²⁵⁶ No en vano, la Comunidad Valenciana cuenta con ejemplos claros de esta premisa compensatoria al ser de las primeras comunidades en establecer sistemas de compensación del lucro cesante que si bien no se circunscriben a la esfera específicamente tributaria, sí son demostrativas del elemento protector que inspira determinada normativa, de cara a asegurar la continuidad de terrenos y plantaciones de interés ecológico en determinados territorios.

²⁵⁷ Las referencias medioambientales son continuas en otros estatutos, y aunque no poseen un interés tan acentuado como el de los estatutos señalados, sí ofrecen importante información sobre el tratamiento dado a las cuestiones medioambientales en las diferentes Comunidades. El art. 1 del estatuto de Extremadura (Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura, BOE núm. 25, de 29 de enero de 2011) indica que "los poderes públicos adoptarán las medidas necesarias para evitar que de tales diferencias se deriven desigualdades frente al conjunto del Estado y para corregir las existentes", refiriéndose a la mejora de la calidad del medio ambiente. El Art 23 del estatuto de las Islas Baleares (Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2007) "Las Administraciones públicas de las Illes Balears, en el ámbito de sus competencias, protegerán el medio ambiente e impulsarán un modelo de desarrollo equitativo, territorialmente equilibrado y sostenible". El art. 16.15 del Estatuto de Castilla y León (Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, BOE núm. 288, de 1 de diciembre de 2007) establece "la garantía efectiva del derecho de todos los castellanos y leoneses a vivir en un medio ambiente ecológicamente equilibrado y saludable, impulsando la compatibilidad entre la actividad económica y la calidad ambiental con el fin de contribuir a un desarrollo sostenible".

III. EL ANÁLISIS DE LA ESTRUCTURA DEL TRIBUTO

La mera afectación de las sumas recaudadas constituye una nota externa a la estructura del tributo, por lo que siguiendo a FALCÓN Y TELLA a este respecto, no basta este hecho para atribuir al tributo el calificativo de “ambiental”²⁵⁸. Unido a lo anterior, conviene señalar que el establecimiento de un sistema que incluya tributos de carácter medioambiental debe cumplir los requisitos mínimos del principio de justicia tributaria para evitar generar conflictos innecesarios. Nos estamos refiriendo a los problemas derivados de “vender” ciertos tributos como medioambientales cuando lo que realmente buscan es un fin recaudatorio. Especial interés tiene esta cuestión cuando lo que vamos a proponer es un sistema de tasas y contribuciones especiales en los ENP.

Precisamente es el “objeto” del tributo el que va a definir su carácter ambiental como veremos más adelante. Un tributo no es ecológico porque se venda como tal en la Exposición de Motivos de la norma, sino que a su predicado componente extrafiscal, habrá de extenderse un “objeto” de protector, bien incentivando una conducta positiva o desincentivando una negativa, para que ostente la mencionada característica ambiental.

Este tema ha sido ampliamente analizado por SÁNCHEZ BLAZQUEZ, a través de su comentario de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, sobre el impuesto balear sobre las instalaciones (IBIAMA). Como señala el autor, el análisis de la estructura del impuesto nos lleva a afirmar que estamos “ante la presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos

²⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional*, en ESTEVE PARDO, J. (Coord.), *Derecho del medioambiente y de la Administración Local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996, pág. 679.

no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes²⁵⁹.

El IBIAMA, bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirigiera a la consecución de este fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición (...) El tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir del incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca en sentido estricto, estimular actuaciones protectoras del medioambiente²⁶⁰.

Son por tanto, continúa este mismo autor, la “estructura” del impuesto, su “hecho imponible”, “lo sometido a tributación” y no la pretendida finalidad protectora del medioambiente recogida en la exposición de motivos, lo decisivo para identificar cual es en realidad la materia imponible gravada por aquel. A partir de lo anterior, podrá concluirse en consecuencia si estamos en presencia o no de un auténtico tributo ambiental²⁶¹.

De todo lo visto hasta ahora, se colige según afirma HERRERA MOLINA, que la mera afectación de las sumas recaudadas constituye una nota externa a la estructura del tributo, que desde el punto de vista del derecho tributario, no basta para atribuirle el calificativo de ambiental. Los auténticos tributos ambientales, cuya estructura difiere de los ordinarios, son aquellos que constituyen un incentivo al cuidado del medioambiente. Lo que es que dicho incentivo puede consistir precisamente en el cobro de una cantidad por el uso de bienes ambientales que equivalga al coste de evitar la contaminación²⁶².

Todo lo dicho constituye una base programática con el propósito de examinar si las tasas y contribuciones especiales que propondremos para financiar actuaciones en los espacios naturales protegidos, serán o no tributos medioambientales. Si seguimos a la doctrina de MESSERSCHMIDT, cualquier

²⁵⁹ SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M., *La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M (Coord), Cívitas 2012, pág. 30.

²⁶⁰ Ibid.

²⁶¹ Ibid.

²⁶² HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit. pág. 59

tributo que se establezca para financiar un espacio natural protegido tendría carácter medioambiental. Nosotros estamos en contra de esta doctrina, ya que entendemos que la finalidad ambiental debe estar presente en todo caso en la estructura del tributo.

A modo de ejemplo, la Ley 20/2001 de 21 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública de Murcia, en su art. 8, establece la creación de una tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública. Como hemos señalado anteriormente, para parte de la doctrina dicha tasa tendría carácter medioambiental por el hecho de recoger actividades llevadas a cabo en la naturaleza, pero en un sentido estricto, habrá de irse a la estructura del tributo para resolver esta cuestión. Lo mismo ocurre, para la referida actividad de grabación de reportajes, con lo estipulado en el capítulo XLII en el título VI de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre régimen específico de tasas de la comunidad autónoma de las Illes Balears. El art. 343 ter señala que el hecho imponible de la tasa en estudio, está constituido por “la prestación de servicios por parte de la Administración autonómica de las Illes Balears derivada de la utilización de espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública, para la realización de fotografías y reportajes publicitarios destinados al uso comercial de promoción de la firma o entidad amparadas por la autorización pertinente”. A tales efectos, se entenderán realizadas con fines no comerciales las filmaciones y fotografías relacionadas exclusivamente con la difusión de información de carácter cultural o de conservación de la naturaleza.

La tasa se aplicará cuando se trate de parques y reservas naturales de la comunidad autónoma de las Illes Balears, o de fincas de titularidad pública incluidas en el Catálogo de fincas de utilidad pública, con independencia de los precios o tasas que, en su caso, puedan corresponder a otras administraciones”.

A la vista de la redacción del hecho imponible pudiera parecer que no se trata de una tasa de carácter ambiental en sentido estricto, pero ya veremos en el siguiente apartado que lo establecido en el hecho imponible tendrá una eficacia medioambiental si sirve para modificar conductas o incentivar

acciones propias de conservación, lo que –ya adelantamos- se consigue con la mera imposición de la tasa a efectos de sensibilización. A este respecto, adelantamos que el hecho imponible podrá contar con un elemento de sensibilización que aportará al atributo un carácter ambiental como modificador de conductas, pero no nos adelantemos.

IV. LOS FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS Y SUS CONSECUENCIAS EN LA “AMBIENTALIZACIÓN” FISCAL DE LOS ENP

A la vista de todo lo expuesto hasta ahora, parece evidente que a la hora de estudiar la fiscalidad de los ENP debe tenerse en cuenta que, junto a la ineludible finalidad recaudatoria de los tributos, éstos son susceptibles de contar con finalidades anexas que permitan –entre otras- el incentivo o desincentivo de actividades concretas. Esta finalidad extrafiscal de los tributos ha sido analizada en profundidad por la doctrina en los últimos años.

CASADO OLLERO afirma que “junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar), el tributo puede conseguir directa y automáticamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del Ordenamiento Constitucional”²⁶³. Que los tributos posean funciones anexas a la propia función recaudatoria, lleva a pensar que en el caso de los ENP pueda establecerse una imposición que incentive determinadas actividades que –por ejemplo- compensen a la población local de las consecuencias limitadoras y negativas de la declaración de dichos espacios²⁶⁴. Del mismo modo, parece evidente que las medidas de desincentivación con que cuentan los tributos medioambientales basadas en la

²⁶³ CASADO OLLERO, G., *Los Fines no fiscales de los tributos, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, IEF, Volumen. I, 1991, pág. 113.

²⁶⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA habla de “impuestos de ordenamiento económico” como aquellos impuestos que operan como mecanismos de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios...”Son impuestos, en fin, que operan por vía de compensación, de igualación o de mera adición en los mercados, ya sea del lado de la producción, ya sea del lado del consumo, corrigiendo sus fallos y rescatando o neutralizando los efectos externos que ellos generen”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento económico”, *HPE*, nº 71, 1981, pág. 24.

expresión “quien contamina paga”, deben hacerse especialmente presentes en espacios que tienen en su esencia y razón de ser la permanencia inalterada en el tiempo y la protección añadida de la sostenibilidad.

La constitucionalidad de los fines extrafiscales de los tributos fue declarada en STC 37/1981, de 20 de julio. Dicha sentencia entiende que el artículo 134.7 de la Carta Magna “posibilita el uso ponderado del sistema tributario en lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento”²⁶⁵. Del mismo modo, en sentencia 37/1987, de 26 de marzo, el propio Tribunal señala que “tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”²⁶⁶.

Más recientemente, en STC 186/1993, de 7 de junio, se señala que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal”.²⁶⁷ Que un tributo posea una finalidad añadida a la recaudatoria no significa que dicha finalidad de carácter extrafiscal pueda aniquilar totalmente el carácter contributivo del tributo establecido en el artículo 31.1 de las Constitución “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...mediante un sistema tributario justo.” Aunque es innegable la instrumentalidad y versatilidad del tributo, en definitiva, si un tributo es tributo es porque recauda, de modo que si lo que se pretende con la extrafiscalidad no es recaudar, quizás existen otros medios más adecuados al fin perseguido, y sin embargo, si lo buscado es en realidad la recaudación, entonces que no se añada al tributo el calificativo de extrafiscal, si ello se hace sólo con el fin de que su implantación tenga un menor rechazo en los contribuyentes²⁶⁸.

²⁶⁵ STC 27/1981, de 20 de julio, fundamentos jurídicos 3 y 4.

²⁶⁶ STC 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13.

²⁶⁷ STC 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico, 4.

²⁶⁸ PUEBLA AGRAMUNT, N., *Los tributos con fines no fiscales*, Estudios Financieros nº 183, pág. 81.

La Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, señala en su artículo 2 párrafo segundo que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Para RODRÍGUEZ MUÑOZ, la primera reflexión sobre la idoneidad de este artículo y en concreto la conveniencia de acoger en la Ley General Tributaria la nueva realidad de los tributos de finalidad ultrafiscal, principalmente medioambiental, la encontramos en la primera versión del informe para la Comisión para el Estudio de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. En este informe se afirma que la posible mención de principios como “beneficio” o “quien contamina paga” no son manifestaciones de la capacidad contributiva, por lo que se plantean dudas acerca de su inclusión en la Ley General Tributaria²⁶⁹.

De cualquier forma, la Comisión recomendó taxativamente incluir una mención en el texto de la LGT que pusiera de manifiesto que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, pueden servir como instrumentos de política económica o a cualquier otra finalidad dentro del marco de las competencias del ente que los establezca²⁷⁰.

Todo lo anterior nos lleva a afirmar que la tributación en los ENP puede contar , entre otras, con tres finalidades. En primer lugar una ineludible finalidad recaudatoria articulada vía impuestos o sustanciada a través de en un sistema de tasas que permita la afectación a actividades protectoras, de vigilancia, de mantenimiento y en general de sostenibilidad. En segundo lugar, dado el beneficio que para toda la colectividad reportan las actividades de conservación llevadas a cabo por los titulares de bienes incluidos en el ENP, es preciso articular de modo efectivo el principio de solidaridad colectiva en que reposa la política en materia de medio ambiente. Dicho principio recogido en el artículo 45 de la CE exige modelar mecanismos efectivos para compensar la

²⁶⁹ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva LGT,” *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, marzo 2004, pág. 13.

²⁷⁰ Informe sobre la Comisión para el Estudio de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, primera versión, Madrid, marzo 2001, pág. 24.

desventaja relativa de los propietarios respecto del resto de agentes económicos no afectados por declaraciones protectoras de tal intensidad²⁷¹. En tercer lugar, la tributación de los espacios naturales protegidos debe recoger el carácter desincentivador de los tributos medioambientales.

MORENO QUIRÓS señala que de acuerdo con lo anterior, tanto la elección de cada figura impositiva como el diseño de los elementos definitorios de su configuración vendrán condicionados, necesariamente, por la oportunidad de su intervención, por el sector responsable de la contaminación y el objetivo perseguido por cada instrumento fiscal²⁷². De este modo, continúa este autor, la fiscalidad ecológica está llamada a desplegar sus efectos en 3 planos distintos:

- 1.- La prevención del daño ambiental, estimulando conductas alternativas a través de la fiscalidad positiva, esto es deducciones y bonificaciones en sede de la imposición personal, o, por el contrario, disuadiendo de la realización de conductas perjudiciales para el medioambiente a través de la elevación de los costes empresariales vía impuestos.
- 2.- La minimización de los efectos ocasionados por la realización de conductas degradantes, gravando el abandono e incluso el almacenamiento de los mismos.
- 3.- La restauración de los daños ocasionados a través de la afectación del producto de la recaudación obtenida por la exigencia de los distintos tributos ecológicos al sufragio de una política ambiental concreta.

Sin duda, la protección de los ENP se incluiría dentro del primer supuesto “la prevención del daño ambiental”, aunque no debemos desdeñar tampoco el tercero de cara a asegurar la conservación de los ENP, aspecto este

²⁷¹ SARTORIO ALBALAT, S., *Sistema fiscal y espacios naturales protegidos*. En la obra colectiva coordinada por ESTEVE PARDO, J., *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Cívitas, España 1996, págs. 757 y ss.

²⁷² MORENO QUIRÓS, J.A., “La tributación con fines predominantemente extrafiscales: La Fiscalidad Ecológica Regional (aproximación a sus principios)”, *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* Núm. 30, 2002. págs. 10 y ss.

que se incluye dentro de los objetivos protectores con que dichos espacios cuentan en su integridad.

V. LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS APLICADOS EN LOS ENP: ANÁLISIS DE SU CARÁCTER AMBIENTAL

La LGT define por tasa en su art. 2.2.a) “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. Por su parte, el art. 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos señala que “Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.²⁷³

Lo cierto es que a la hora de valorar si en los espacios naturales protegidos se aplican o no tasas con carácter ambiental, habrá de despejarse primero si la necesaria extrafiscalidad está presente en dichas tasas. Como señala HERRERA MOLINA²⁷⁴, esta claro que “si nos centramos en aquellas tasas cuyo hecho imponible está vinculado a una actividad administrativa, el elemento ambiental presente en el hecho imponible será el carácter ecológico del servicio. Utilizando el concepto amplio de “tributos ecológicos” (...) tal vez podría hablarse en este ámbito de tributos ecológicos sin necesidad de que

²⁷³ En la doctrina, destacamos la definición establecida por GIANNINI, que señala que define las tasas “como prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado” GIANNINI A. D., *Instituzioni di Diritto Pubblico*, Giuffrè, Milano, 1972, pág. 56.

²⁷⁴ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit., pág. 78.

interviniera ningún elemento exclusivamente extrafiscal, aunque en este caso el término tendría un sentido mucho más genérico e impreciso.

Por otra parte, continúa este autor, la estructura misma de la tasa – limitación de su cuantía a la cobertura del coste del servicio- parece prestarse mal al establecimiento de elementos extrafiscales. No obstante, en la medida en que la protección del medioambiente lleve a implantar nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiados con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costes ambientales de su conducta y recibirá un incentivo para modificarla. Esto dotará a la tasa en su conjunto de una finalidad extrafiscal o de ordenamiento²⁷⁵.

Esta afirmación doctrinal es la que nos lleva a afirmar que en la medida que la aplicación de una tasa en un ENP lleve a concienciar al visitante de los costes ambientales de su entrada y disfrute en el espacio, recibirá un incentivo para la puesta en práctica de un comportamiento respetuoso con el mismo, lo que llevará consigo el cumplimiento de los objetivos protectores. En este sentido se posiciona también RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, al señalar que cuando “el visitante gasta una cantidad de dinero por visitar un ENP se hace en cierta medida «propietario» del mismo en detrimento de otras personas cuya disposición de pago es inferior al disfrute que esperan obtener del mismo. Este hecho favorece una mayor valoración del espacio visitado y reduce los problemas asociados al uso indiscriminado de los recursos comunes”²⁷⁶.

La mencionada posición que enmarcamos en el ámbito específico de los ENP es también compartida por CALVO VÉRGUEZ para la tributación medioambiental a través de las tasas por prestación de servicios públicos ambientales. Para dicho autor, un ejemplo concreto de este tipo de tasas municipales son las de recogida de basuras. Piénsese que resultaría posible reforzar su carácter ambiental mediante la introducción de diferentes elementos cuantificadores tales como el coste del reciclaje o la eliminación de los residuos. En efecto, cabe considerar que en la medida en que un

²⁷⁵ Ibid.

²⁷⁶ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D., “Mitigación de los impactos del turismo en los ENP y mejora de su financiación a través de medidas económicas: el caso de la Comunidad de Madrid”, *Boletín de la A.G.E.* Núm. 50 - 2009, págs. 217-238.

determinado ayuntamiento utilice tecnologías más eficaces con el objetivo de eliminar la basura, se aumentará el coste del servicio y el importe de la tasa, estimulándose por lo tanto la reducción de la basura, si bien este incentivo exigiría configurar la tasa de manera que su cuantía dependa del volumen de desperdicios producidos aunque sea de un modo aproximado. En caso contrario la conducta del sujeto obligado al pago no tendría incidencia sobre el importe de su cuota tributaria²⁷⁷. Sin duda, la consistencia del elemento sensibilizador es crucial de nuevo desde esta perspectiva, además de la consabida reducción del efecto ambiental por medio de la optimización del proceso de destrucción de los residuos.

Nuestra posición se consolida con lo señalado por SÁNCHEZ BLAZQUEZ, al afirmar que incluso limitando el tributo ambiental a aquel que auténticamente es un instrumento de fines del ordenamiento y que intenta condicionar de algún modo las conductas de los particulares en relación con la realidad medioambiental, no creemos que puedan excluirse de forma absoluta a las tasas por prestación de servicios o realización de actividades ambientales. Por este motivo, “hemos precisado que la finalidad del incentivo o desincentivo de las conductas beneficiosas o perjudiciales para el medioambiente no se encuentra de forma automática y necesaria en aquellas tasas”²⁷⁸; añadiríamos que no se dará en todas, sino en aquellas cuya estructura coadyuve a la protección ambiental.

Junto a los ejemplos dados en capítulos anteriores de tasas por grabación de reportajes publicitarios, la tasa para la expedición de autorizaciones buceo en las reservas marinas y los espacios naturales protegidos de les Illes Balears,²⁷⁹ la tasa por la expedición de autorizaciones

²⁷⁷ CALVO VÉRGUEZ, J., “Las Tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, Marzo 2004, pág. 88.

²⁷⁸ SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M., *La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M (Coord.), Cívitas, 2012, pág. 57.

²⁷⁹ Artículo 392 septies de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, añadido por el apartado 23 de la disposición final quinta de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2013, modificado por los apartados 33 y 34 de la disposición final cuarta de la Ley 8/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2014 y por el apartado 36 de la disposición final primera de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2015.

anuales para la pesca submarina en las reservas marinas y en los ENP de las Illes Balears²⁸⁰ o la tasa por la prestación de servicios derivada de la reserva de boyas de anclaje en el Parque nacional marítimo-terrestre del archipiélago de Cabrera²⁸¹ son otros ejemplos de tasas por prestación de servicios con la señalada finalidad extrafiscal según nuestra posición señalada en el párrafo anterior.

Unido a esto, el artículo 343 nonies de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, añadido por el apartado 13 de la disposición final quinta de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la CAIB para el año 2013, y modificado por el artículo 27 y 28 de la disposición final cuarta de la Ley 8 /2013, de 23 de diciembre, de presupuestos de las Illes Balears 2014, establece una tasa para realizar actividades deportivas en los espacios naturales protegidos y fincas públicas de las Illes Balears²⁸².

Los apartados 1o y 3o del artículo 343 nonies de la citada Ley 11/1998 quedan modificados de la siguiente manera: “1º. Hecho imponible, Constituirá el hecho imponible de esta tasa la prestación de servicios por parte de la comunidad autónoma derivada de la tramitación de la autorización para la realización de actividades deportivas organizadas por empresas u organizaciones deportivas, recreativas, turísticas o similares, en el ámbito de los espacios naturales protegidos y de las fincas públicas. No estarán sujetas a esta tasa las actividades a que se refiere el hecho imponible cuando se lleven a cabo individual o colectivamente al margen de una entidad organizadora.” De nuevo, el elemento de concienciación ambiental está presente en la tasa. La mera imposición a una colectividad incide en el deber protector y de conservación en los espacios naturales protegidos.

²⁸⁰ Artículo 392 *octies* de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, añadido por el apartado 24 de la disposición final quinta de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2013.

²⁸¹ Art. 343 septies.

²⁸² No están sujetas a esta tasa las actividades realizadas a nivel individual o colectivamente al margen de una entidad organizadora.

El caso de Murcia es también representativo de esta cuestión siendo reseñable la Orden de 4 de junio de 2014, de la Consejería de Agricultura y Agua, por la que se regula el ejercicio de las actividades subacuáticas en aguas interiores de la reserva Marina de Cabo de Palos-Islas Hormigas. En su art. 4 se establece que “para el ejercicio de actividades subacuáticas dentro del ámbito de la reserva marina de Cabo de Palos (...) será requisito necesario disponer de la correspondiente autorización que se obtendrá mediante la cumplimentación de la solicitud y el pago de la tasa correspondiente”.

También en la región de Murcia, el Decreto Legislativo 1/2004, de 9 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas, Precios Públicos y Contribuciones Especiales, incluye la tasa por expedición de permisos para utilización de refugios y áreas de acampada en espacios naturales protegidos y montes públicos.²⁸³

Para SEBASTIÁN LORENTE²⁸⁴ constituye el elemento objetivo generador de los distintos hechos impositivos de este tipo de tasas, la prestación de servicios en la que concurran las siguientes circunstancias:

- 1) Que se presten en régimen de derecho público, es decir, cuando se realicen por cualquiera de las formas de gestión de los servicios públicos y su titularidad corresponda a un ente público;
- 2) Que los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios, o no se presten por el sector privado; y
- 3) Que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario

Para el mencionado autor, los servicios considerados como de solicitud obligatoria, son aquellos que el sujeto necesita requerir de la Administración, ya que sin ellos no podría ejercitar cierto derecho o realizar ciertas actuaciones.

²⁸³ T 341.

²⁸⁴ SEBASTIÁN LORENTE, J., “Las tasas medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”. *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 289, febrero de 2009, pág. 97.

En la práctica, discernir cuando la recepción formal de estos servicios es voluntaria y cuándo es obligatoria exige una operación de calificación jurídica, en ocasiones compleja.

Puede decirse que la recepción obligatoria por el sujeto derivará de tres supuestos:

- 1) Cuando la propia administración pública declare ciertos servicios como obligatorios para atender intereses generales;
- 2) Cuando los sujetos no puedan renunciar a los servicios prestados por la Administración para ejercitar ciertos derechos o realizar ciertas actividades; y
- 3) Cuando los servicios sean considerados esenciales.

Sobre la solicitud o recepción obligatoria, en la realidad cotidiana existen servicios o actividades motivados por conductas, actuaciones u omisiones de los administrados, que la correspondiente administración pública debe atender oficiosamente que afectan a los sujetos pero que no les benefician directamente, y que, por descontado, podrían ser cubiertos perfectamente por la iniciativa privada (limpieza, vigilancia, abastecimientos, etc.)²⁸⁵

Desde esta perspectiva, entendemos que las tasas que hemos analizado en los ENP cumplen con los requisitos que acertadamente recoge este autor, especialmente en lo relacionado con la solicitud obligatoria, sin duda presente a la hora de realizar las actividades ya relacionadas en este punto como las deportivas, filmográficas, etc.

Por lo que a los precios públicos se refiere, a nuestro parecer, estos pueden tener carácter ambiental, ya que en nada influye que el servicio que se preste sea llevado a cabo por un ente público o privado. Un ejemplo de

²⁸⁵ Ibid.

precios públicos de esta categoría es la Orden AAM/133/2013²⁸⁶, de 10 de junio, por la que se aprueban los precios públicos para la prestación de servicios en los espacios naturales de protección especial de Cataluña²⁸⁷. Destacan a este respecto el establecimiento de Precio público del servicio de visitas guiadas, realización de talleres y charlas, alojamiento en equipamientos habilitados, entrada en museos y equipamientos destinados a la difusión de los valores del espacio, acampada y aparcamiento entre otros²⁸⁸.

Por lo que se refiere a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, comenzaremos por la diferenciación de la utilización privativa y del aprovechamiento especial en los ENP. Lo primero que deseamos señalar a este respecto es que existe un uso común general, que es el que pueden desarrollar por igual todos los ciudadanos, encontrándose sometidos a los principios de libertad, igualdad y gratuidad, con la única cortapisa de que el uso desarrollado por unas personas no impida el de otras. Este uso no está sujeto al pago de tasas por parte del usuario del dominio público, ya que impediría el ejercicio de los derechos recogidos en los artículos 19 (libre circulación) y 45 (disfrute del medio ambiente) de la Constitución (no se contempla cobro de tasas, ni en las Leyes de Tasas y Precios Públicos de las CC AA ni en la Ley de Haciendas Locales). El mantenimiento de este tipo del dominio se efectúa vía presupuestos de cada Administración titular y a través de ayudas de las Administraciones superiores hacia las de menor rango.

Por su parte, en el dominio público específico de los caminos del Estado (ampliamente utilizado en los ENP) los usos vienen regulados en el artículo 85 de la Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, afectando la tipología de usos (común general, especial y privativo) establecida en ella a los caminos de dominio y uso público de todas las Administraciones Públicas. Para el caso de los caminos de dominio y uso público de las CC AA y Entes Locales hay que tener en cuenta que puede existir una norma autonómica de

²⁸⁶ Deroga la Orden AMM/206/2012, por la que se aprueban los precios públicos para la prestación de servicios en los espacios naturales de protección especial.

²⁸⁷ Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya Núm. 6404 - 26.6.2013.

²⁸⁸ Anexos 1 a 12 de la Orden AAM/133/2013.

caminos de dominio público²⁸⁹, sin olvidar que existen normas sectoriales que limitan determinados usos en los caminos de dominio y uso público de cualquier titular: incendios, especies protegidas, circulación motorizada en el medio natural, Planes de Ordenación de los Recursos Naturales y de Uso y Gestión de los Espacios Naturales Protegidos, etc.

Lo primero que es importante analizar es cual es la diferenciación de la utilización privativa y del aprovechamiento especial. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 233/1999, de 13 de julio, se remite no ya a una norma con carácter legal, sino a una norma reglamentaria, que es el artículo 75 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, que establece que:

«La utilización de los bienes de dominio público se considerará: 1.º Uso común, el correspondiente por igual a todos los ciudadanos indistintamente, de modo que el uso de unos no impida el de los demás interesados, y se estimará :a) General, cuando no concurren circunstancias singulares .b) Especial, si concurrieran circunstancias de este carácter por la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante.2.º Uso privativo, el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados.3.º Uso normal, el que fuere conforme con el destino principal del dominio público a que afecte.4.º Uso anormal, si no fuere conforme con dicho destino.»

A la vista de lo anterior, parece evidente que la tarea de protección de un espacio protegido puede derivar en un uso privativo por parte del sujeto pasivo de una tasa, dado que disfrutará de los bienes ambientales con carácter privativo, frente a otras personas que no abonen la correspondiente tasa por la utilización de esos bienes.

El régimen jurídico al que se someten cada una de las tipologías del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio es diferente. Mientras que el artículo 76 establece que el uso común general de los bienes de dominio público se

²⁸⁹ (Extremadura Ley 12/2001, de 15 de noviembre), en donde se establece el régimen de usos, pero no es la situación más generalizada. Puede darse el caso que se elabore una norma específica para un camino público (Ley 13/2000, de 21 de diciembre, del Camí de Cavalls de Menorca), o puede ocurrir que los Ayuntamientos hayan establecido el régimen de usos de los caminos de dominio público de su competencia a través de la vía del acto singular, el planeamiento urbanístico u ordenanzas municipales de caminos.

ejercerá libremente, el artículo 77 mantiene, sin embargo, que el uso común especial normal de los bienes de dominio público se sujetará a licencia; por último el artículo 78 dispone que estarán sujetos a concesión administrativa, el uso privativo de bienes de dominio público y el uso anormal de los mismos²⁹⁰.

Por otro lado, como señala MARTÍNEZ LAFUENTE²⁹¹ la modalidad tributaria que analizamos se caracteriza por la permanencia y exclusividad en la ocupación, cuestión esta que fue analizada por el Tribunal Supremo que en sentencia de 31 de octubre de 1982 precisó que:

«Por regla general la diferenciación entre las dos instituciones citadas se enfoca con la utilización de dos criterios combinados que consisten, respectivamente, en la naturaleza, intensidad y duración del uso del dominio público que se cede al adjudicatario y en el carácter propio o impropio del servicio público de cuya gestión se trata y con base en esos dos criterios se señalan, entre otras, como características de la concesión administrativa las siguientes:

- a) Un uso intenso del dominio público por parte del concesionario, al que se le cede de forma permanente y estable, b) la titularidad del dominio público en la Administración concedente, cualidad que se deriva como normalmente concurre, dada la intensidad del uso del dominio público que se cede, c) instalaciones fijas que corresponden con la permanencia y estabilidad del uso concedido y que generalmente quedan integradas en el dominio público desde el primer momento de

²⁹⁰ Esta distinción aparece también en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, Reguladora del Patrimonio de las Administraciones Públicas, en la que se dispone: «Artículo 85. Tipos de uso de los bienes de dominio público.1. Se considera uso común de los bienes de dominio público el que corresponde por igual y de forma indistinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso por unos no impide el de los demás interesados.2. Es uso que implica un aprovechamiento especial del dominio público el que, sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste.3. Es uso privativo el que determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados.»

²⁹¹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La tasa por utilización o aprovechamiento especial del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia (I)", *Impuestos*, Núm. 19, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 15 Oct. La Ley 2011, pág. 253.

la vida de la concesión y revierten a dicho dominio público a su finalización, d) gestión de un servicio público cuya prestación viene atribuida a la titularidad de la Administración concedente como propia de su competencia, e) remuneración del concesionario mediante precios que participan de la naturaleza de tasas fijas y predeterminantes, características todas ellas que por oposición se señalan como ausentes en la autorización reglamentada en la que: a) el uso del dominio público es menos intenso que en la concesión y se cede de manera provisional y por poca duración, b) la Administración autorizante puede carecer de la titularidad del dominio público y sustentar simplemente facultades de policía sobre él, c) las instalaciones no son fijas, permaneciendo en la propiedad particular del autorizado, sin que opere la reversión, d) el servicio no es de los propios de la Administración autorizante, sino de carácter particular, en el que haya implicado un interés público, e) la remuneración del autorizado, aunque pueda ser sometida a tarifa si así lo exige el interés público, son precios susceptibles de regirse por el sistema de comercio libre, que corresponde a la naturaleza privada del servicio gestionado. Las diferencias apuntadas, que no son precisamente de matiz, sino que configuran dos instituciones divergentes, impiden otorgar un trato idéntico a los concesionarios que a los titulares de una autorización demanial ...»

De la citada doctrina jurisprudencial se desprende que tanto la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, son modalidades de ocupación que vienen caracterizadas por una relación de estabilidad y permanencia, de mayor o menor duración, y cuya titularidad jurídica conduce a la técnica jurídica conocida como «concesión» o «autorización», respectivamente.

Para ilustrar el uso común especial pongamos el ejemplo de la circulación motorizada. En principio la vemos como un uso común general en el caso de las comunicaciones agrarias, el tránsito de maquinaria agrícola y la circulación de vehículos de vigilancia. Sin embargo todos sabemos que existen tipologías de vehículos motorizados (4x4, motos todo terreno, quads) que penetran por los caminos, y por el medio natural, causando importantes

impactos, con mayor intensidad cuando van formando caravanas o desarrollando competencias. Por otra parte, y por lo que respecta al tránsito de maquinaria y vehículos agrícolas, superados determinados tonelajes el camino público se resiente, por lo que es necesario ejercer un control sobre ellos. Esta situación de presión sobre el camino (incremento de los daños sobre el firme) y sobre su entorno natural (ruidos, polución, daños a vegetación y cursos fluviales, riesgo de incendio, molestias a la fauna), hace que las Administraciones titulares (para proteger el bien y el medio ambiente), consideren a éstos como usos especiales y, por tanto, se encuentran sometidos al control de la Administración Local (vía planeamiento urbanístico u ordenanzas), Estatal o Autonómica (normas de control de circulación motorizada en el medio natural, incendios forestales, protección de espacios naturales y especies, vías pecuarias, etc.)²⁹².

El uso privativo se estructura en dos tipos normal y anormal, y dentro del segundo hay que distinguir los estacionamientos y las ocupaciones. En el caso de los estacionamientos no se produce modificación del dominio público, tan sólo colocamos determinadas cosas sobre el camino (instalaciones desmontables u obras no permanentes), mientras que en el caso de las ocupaciones se produce cierta transformación del dominio público (instalaciones u obras permanentes): líneas eléctricas y telefónicas; tuberías de agua y productos energéticos que van enterradas bajo el camino; anclajes de carteles publicitarios, etc.²⁹³

Analizaremos ahora el carácter ambiental de las tasas por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público en los ENP desde una perspectiva crítica. A nuestro entender todas las tasas por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público establecidas en los espacios naturales protegidos cuentan con un carácter ambiental. El motivo es sencillo, dichas tasas implican la exclusión de la utilización de un bien por parte de la generalidad de individuos, de manera que con estas tasas puede

²⁹² VILLALVILLA, H., "Usos de los caminos públicos", Revista El Ecologista Núm. 52, Primavera 2007, <http://www.ecologistasenaccion.org/>.

²⁹³ Ibid.

controlarse la afluencia, erosión o desgaste de los espacios protegidos por su mera imposición, funcionando así como instrumento finalista eficaz.

En apoyo a lo mencionado señala SEBASTIÁN LORENTE, este tipo de tasas supone una verdadera “restricción”, más que un uso privativo, pues la concesión de este comporta la cesación del posible beneficio en otros sujetos y esta relación nos conduciría a la razonable imposición de contribuir mediante una tasa para compensar dicha pérdida, bien porque se trata de bienes escasos o bien porque el uso se realiza en determinadas circunstancias. Por su parte, en el aprovechamiento especial del dominio público impera siempre la obtención del beneficio, que incluye normalmente el deterioro o la degradación del bien, por lo que la tasa deberá gravar también la desnaturalización del dominio público producida por la actividad contaminante²⁹⁴.

BORRERO MORO ha dejado claro que la realización de una actividad económica: -por ejemplo- la producción hidroeléctrica, manifiesta fuerza económica, substrato de la capacidad económica, en tanto que conjunto de bienes y derechos, afectos al desarrollo de una actividad empresarial, fuente de renta; a la que coadyuva fundamentalmente un bien de dominio público: el uso de las aguas continentales en este caso; de las que la actividad económica se aprovecha especialmente.... Consecuentemente, esta precisa, y acertada construcción jurídica del hecho imponible de la tasa manifiesta su finalidad contributiva al sostenimiento de los gastos públicos, con base, pretendidamente, en la fuerza económica manifestada a partir del aprovechamiento especial del dominio público estatal²⁹⁵.

Por nuestra parte, consideramos que el aprovechamiento especial del dominio público en un espacio protegido, conlleva para el individuo un innegable beneficio; la práctica deportiva o el simple senderismo llevan aparejado el beneficio del disfrute. Por este motivo, la erosión sobre el espacio que dicho disfrute lleva aparejado es necesario restaurarlo a corto o largo

²⁹⁴ SEBASTIÁN LORENTE, J., “Las tasas medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, Op. Cit., pág. 98.

²⁹⁵ BORRERO MORO, C.:” La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario (II)”, *Tribuna Fiscal*, Nº 270, Editorial CISS, Enero-Febrero 2014.

plazo. Como señala SEBASTIÁN LORENTE, mientras el agente titular de la actividad disfruta del uso y el aprovechamiento, el resto de la sociedad no sólo ve restringido el uso de esos bienes, sino que debe soportar una contaminación y degradación de los mismos²⁹⁶.

Junto a esta idea de las tasas como herramienta automática de conservación, surgen otros posicionamientos doctrinales que completan este concepto. Así, este tipo de tasas pueden ser usadas como instrumento para desincentivar actividades perjudiciales para el medioambiente de manera genérica. En opinión de FERNÁNDEZ JUNQUERA, en el caso de las tasas por estacionamiento de vehículos en las vías públicas, el fundamento de la tasa es la provocación de un gasto, ya que el uso que se hace del dominio público supone un perjuicio para el resto de la comunidad, perjuicio que genera costes sociales, los cuales son soportados por la administración²⁹⁷.

Como señala la conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre:

«Los bienes que componen el demanio son de titularidad de los Entes públicos territoriales y su utilización privativa o su aprovechamiento especial están supeditados a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar exclusivamente a esos Entes. Existe, por tanto, una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos. La única alternativa que le cabe al particular para eludir el pago del precio público es la abstención de la realización de la actividad anudada a la utilización o aprovechamiento del demanio, pero ya hemos dicho que la abstención del consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud».

A esta doctrina se suma otra que aboga por una nueva concepción del dominio y público y su incidencia sobre las tasas por el uso de bienes

²⁹⁶ SEBASTIÁN LORENTE, J, , "las tasas medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales", Op. Cit., pág. 97.

²⁹⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., citada por HERRERA MOLINA, P, *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit., pág. 83.

ambientales. Desde el punto de vista del derecho ambiental resulta especialmente atractiva la concepción del dominio público como un mero haz de potestades en defensa del bien común que no implica una estricta propiedad por parte del ente público²⁹⁸.

Como señala DELGADO PIQUERAS, “La utilidad de la inclusión de los recursos naturales en el estatuto demanial es totalmente adecuada si, como hace el Tribunal Constitucional (STC 227/1988), se asume el dominio público como una técnica dirigida a dotar a la administración de un poderoso título de intervención que facilita el desarrollo de políticas finalistas, como puede ser la tutela del dominio público ambiental presente en el recurso y los medios hídricos ... la demanialidad sirve de punto de partida a una ordenación ecológica de los recursos naturales²⁹⁹”.

En cualquier caso, para que pueda estarse en presencia de una de esas tasas por utilización privativa del dominio público, determinantes de un perjuicio ambiental, parece lógico que deba tratarse de bienes ambientales susceptibles de uso por los particulares que formen parte del dominio público. No todos los bienes en derecho español se integran en él; sí lo son sin duda las aguas y el suelo público, aunque más dificultades genera la atmósfera³⁰⁰.

Y es que las tasas así configuradas pueden ser usadas como instrumentos para desincentivar actividades perjudiciales para el medio ambiente. Como el fundamento de la tasa es la provocación de un gasto, basta con constatar que el uso o aprovechamiento de un bien público conlleva un perjuicio para el resto de la comunidad, perjuicio que genera costes sociales que, en definitiva, soportan las administraciones públicas.

²⁹⁸ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit. Pág. 90.

²⁹⁹ DELGADO PIQUERAS, F., *Derecho de las aguas*, citado por HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit., pág. 90.

³⁰⁰ BLAZQUEZ, V.M., *La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M (Coord), Cívitas 2012, pág., 60.

Ejemplo de la imposición de estas tasas es la Ley por la que se aprueba el Inventario de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía y se establecen medidas adicionales para su protección,³⁰¹ que en su art. 37 señala:

“1. La Agencia de Medio Ambiente atenderá, con cargo a sus presupuestos, los gastos que origine la gestión de los espacios naturales declarados bajo protección especial.

2. Con tal finalidad, y además de las aportaciones y subvenciones de Entidades públicas y privadas, así como de particulares, se dispondrá de las tasas por utilización de los servicios propios de los espacios naturales protegidos, y en su caso de los cánones o participaciones en beneficios derivados de la gestión por terceros de dichos servicios y los importes de los aprovechamientos existentes en el interior de los espacios naturales. ”

Por otro lado, algunas de las tasas por servicios del agua se exigen por la utilización o aprovechamiento del dominio público, al margen de que la misma agua es un bien de dominio público, y con carácter general, para esta modalidad de tasas, su exigencia no exime del deber de reparar los daños, o en su caso indemnizar si no son reparables, cuando la actividad que supone la utilización del dominio público lo deteriora. Dispone el artículo 20.2 de la LTPP, que "Cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público lleve aparejada una destrucción o deterioro del mismo no prevista en la memoria económico-financiera a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo de la tasa, sin perjuicio del pago de la misma, estará obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación. Si los daños fuesen irreparables, la indemnización consistirá en una cuantía igual al valor de los bienes destruidos o al importe del deterioro de los dañados".

En términos similares, pero más taxativos, se expresa el artículo 24.5 TRLRHL al exigir la reparación o la indemnización sin contemplar la

³⁰¹ Ley Núm. 2/1989, Aprobada por el Pleno del Parlamento los días 27 y 28 de junio de 1989 – Promulgada el día 18 de julio de 1989 – Publicada en el BOPA núm. 305, de 25 de julio de 1989 – Publicada en el BOJA núm. 60, de 27 de julio de 1989 – Publicada en el BOE núm. 201, de 23 de agosto de 1989.

posibilidad de que la memoria hubiese o no previsto los daños. En el ámbito de la Hacienda local, en el pasado estaba contemplada la posibilidad de tasas que tuviesen como único fundamento la depreciación o el desgaste extraordinario producidos en los bienes o instalaciones municipales, en cuyo caso no procedería la indemnización.

Ahora bien, como señala ORÓN MORATAL³⁰², atendiendo a la Instrucción de planificación, la identificación de los objetivos medioambientales de carácter general de las zonas protegidas y su consecución, conlleva llevar a cabo actuaciones para evitar el daño o deterioro, por lo que la recuperación de costes que se exige ya incluye la financiación de las medidas para proteger, mejorar y regenerar el medio. Lo cual significaría que, debiendo cuantificarse las tasas por servicios del agua teniendo en cuenta esas circunstancias, no sería aplicable la exigencia de reparaciones o indemnizaciones que con carácter general se prevé para las tasas, y todo ello con independencia del acierto o no del correspondiente Ente público al cuantificar la tasa respectiva relacionada con los servicios del agua.

Sin duda, los daños sí serían indemnizables si nos encontramos ante conductas que pudieran ser constitutivas de infracciones, al amparo del artículo 118 TRLA, en virtud del cual: "Con independencia de las sanciones que les sean impuestas, los infractores podrán ser obligados a reparar los daños y perjuicios ocasionados al dominio público hidráulico, así como a reponer las cosas a su estado anterior", aunque de momento esas posibles sanciones también deberán esperar, pues la Orden del Ministerio de Medio Ambiente 85/2008, de 16 de enero, que desarrolló este precepto, ha sido anulada en parte por el Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-administrativo) en Sentencia de 4 de noviembre de 2011, recurso 6062/2010, precisamente porque vulnera los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones, declarándose su nulidad en la medida que "a través de la misma, se establecen criterios para la determinación de los daños al demanio hidráulico como pauta para la tipificación de las infracciones administrativas en materia de aguas, no en lo demás; de manera que dicha Orden Ministerial mantiene su validez

³⁰² ORÓN MORATAL, G., "¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación (1)". *Tribuna Fiscal*, Núm. 258, Editorial CISS, Abril 2012, págs. 3 y ss.

únicamente en cuanto actúa como parámetro y pauta de concreción del deber de indemnización de los daños ambientales que en dicha Orden se contemplan³⁰³.

De todo lo anterior se concluye que –por un lado- una vez cobrada la tasa de entrada, acampada o actividad deportiva en un parque natural, no puede exigirse al individuo ningún pago supletorio por la acción concreta de erosión o uso de dicho espacio, ya que –precisamente- la recaudación obtenida por el pago iría afectada principalmente a la tarea de conservación.

Por otro lado, junto a la labor positiva de comunicación que se realiza con el precio público o tasa medioambiental, también existe una comunicación en sentido negativo por incumplimiento de las condiciones de conservación y protección que apuntalan y refuerzan la idea de sensibilización presente en ella.

Para concluir, una breve referencia al principio de capacidad económica que abordaremos con más amplitud más adelante. En relación a dicho principio recogido en el artículo 31.1 CE y aplicable a todas las figuras tributarias, incluidas las tasas, hemos venido señalando que constituye un criterio inspirador del sistema tributario, TC S 19/1987, de 17 de febrero, un principio ordenador de dicho sistema, TC S 182/1997, de 28 de octubre, razón por la cual el tributo, cualquier tributo, grava un presupuesto de hecho o hecho imponible, artículo 28 LGT, revelador de capacidad económica, artículo 31.1 CE, fijado en la Ley, TC S 276/2000, de 16 de noviembre, por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, por todas TC SS 37/1987, de 26 de marzo, de 16 de noviembre, de modo que la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, TC SS 194/2000, de 19 de julio y 193/2004, de 4 de noviembre.³⁰⁴

³⁰³ Ibid.

³⁰⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La tasa por utilización o aprovechamiento especial del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia (I)", *Impuestos*, Nº 19, Quincena del 1 al 15 Oct. La Ley 2011, pág. 253.

VI. CONTRIBUCIONES ESPECIALES ECOLÓGICAS: LA DECLARACIÓN DE UN ENP AUMENTA EL VALOR DE LOS TERRENOS CIRCUNDANTES

Según establece la LGT en su art. 2.2.b “las Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

Como introducción a este punto, partiremos de la base de que existe la posibilidad de aplicar contribuciones especiales a los propietarios de viviendas y terrenos adyacentes a los ENP. El motivo es que existen diversos estudios que demuestran que la declaración de un espacio natural, cuenta con el efecto automático de aumentar el valor de mercado de los inmuebles sitios dentro de dicho espacio y en sus inmediaciones.

Como tendremos ocasión de ver más adelante, las interesantes conclusiones a las que llega SUNDBERG demuestran que “en relación a los efectos que las atracciones ambientales tienen sobre los valores de las propiedades circundantes, parece demostrado que si se evita en desarrollo de una parcela, esto traerá como consecuencia el aumento de valor de las parcelas adyacentes”³⁰⁵. Los trabajos llevados a cabo por especialistas estadounidenses sobre este tema³⁰⁶, confirman lo anteriormente mencionado.

³⁰⁵ SUNDBERG, J., “Incentivos fiscales para la preservación del espacio abierto”, *Lincoln institute of land policy, lind lines*, octubre de 2013, pág. 19.

³⁰⁶ Son innumerables los estudios llevados a cabo en distintas partes del mundo donde esta cuestión es demostrada con datos estadísticos. Dado que nuestra tesis se enmarca en el área de la fiscalidad, no deseamos abundar demasiado en este tema, sin duda fascinante y con consecuencias tributarias obvias, pero que excede por su materia a una tesis como la que presentamos. En cualquier caso, detallamos a continuación algunos trabajos realizados por expertos de EEUU, que tempranamente vislumbraron la importancia de calcular el aumento del valor de los inmuebles enclavados cerca de ENP. El primero de ellos es un estudio llevado cabo en Boulder, Colorado, por Correll, Lillydahl y Singell que señaló que los precios de la vivienda bajan un promedio de \$ 4.20 por cada pie de distancia que un inmueble se aleja de un espacio protegido hasta un máximo de 3.200 pies. El mismo estudio, los autores sintetizaron que –de modo general– el valor de un inmueble adyacente a una zona protegida sería un 32 por ciento superior a otra que no lo está. Puede consultarse en Correll, Lillydahl and Singell. May 1978. “The Effects of Greenbelts on Residential Property Values: Some Findings on the Political Economy of Open Space,” *Land Economics*.

A continuación analizamos dos cuestiones que nos parecen de gran interés a la hora de abordar el tema en cuestión; tales son las denominadas contribuciones especiales negativas y el carácter ecológico -o no- de las contribuciones especiales en los ENP. Respecto a la primera de las cuestiones, en el ámbito de la doctrina española, algunos autores han hablado de contribuciones especiales negativas, que gravan una actividad dañosa, autorizada por la administración que perjudica a un grupo de individuos. En vez de beneficiar a un grupo de personas, las perjudica³⁰⁷. Como señala ROZAS VALDÉS, “cuando los poderes públicos consienten una actividad que produce un daño ambiental cuantificable, sería razonable compensar con mecanismos financieros a quien los sufre”³⁰⁸. En el ámbito de los espacios naturales protegidos, SERRANO ANTÓN señala que contribución especial negativa sería la respuesta que se daría, por ejemplo, a sujetos que teniendo una propiedad en un espacio natural protegido no puedan efectuar un aprovechamiento forestal por razones ambientales, que, como es sabido, redundan finalmente en beneficio de la colectividad³⁰⁹.

<https://ideas.repec.org/a/uwp/landec/v54y1978i2p207-217.html> Otro estudio llevado a cabo en el barrio de Cox Arboretum, en Dayton, Ohio, indicó que la proximidad al parque natural “arboretum” representa un aumento aproximado del 5 por ciento del precio medio de venta de las viviendas cercanas. En la zona del Parque de Columbus, Ohio, este porcentaje aumenta al 7.35 por ciento de los precios de venta. Puede consultarse en la obra de Kimmel, Margaret M. 1985. “Parks and Property Values: an Empirical Study in Dayton and Columbus, Ohio.” Thesis. Oxford, OH: Miami University, Institute of Environmental Sciences. 1985). Es interesante consultar otra obra relacionada donde se cita a esta autora y se añaden más datos sobre este tema en <http://www.docstoc.com/docs/60806714/Real-Estate-Property-Values>. Por último, Hammer, Thomas y Coughlin realizaron investigaciones concretas en las inmediaciones de Pennypack Park de Filadelfia. En este caso, el valor de las propiedades se correlacionan significativamente con la proximidad al parque. En 1974, la proximidad al parque representa el 33 por ciento del valor de una parcela de tierra si esta está situada a 40 pies de distancia del parque, nueve por ciento cuando se encuentra a 1.000 pies de distancia, y un 4,2 por ciento a una distancia de 2.500 pies. Puede consultarse en Hammer, Thomas R., Robert E. Coughlin and Edward T. Horn IV. July 1974. “Research Report: The Effect of a Large Park on Real Estate Value.” Journal of the American Institute of Planners.

³⁰⁷ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit., pág. 106.

³⁰⁸ ROZAS VALDÉS, J. A., *Haciendas locales y Medio Ambiente*, el trabajo citado se entregó como documentación de la conferencia impartida en el ámbito de los tributos ecológicos locales, Madrid, 9 de octubre de 1996. El autor pone ejemplos del derecho estadounidense que en algunos lugares ha llevado a la negociación de los llamados Host Fees, y que no son sino prestaciones públicas por recepción de residuos.

³⁰⁹ SERRANO ANTÓN, F., *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, Fiscalidad Ambiental, Obra colectiva, Cedecs, SR., Barcelona, 1998, pág. 319.

Queda ahora por despejar si las contribuciones especiales en los ENP poseen o no un carácter ambiental o ecológico. Como señala ROSEMBUJ³¹⁰, la contribución especial de carácter ecológico sería “el coste que alguien ha de asumir a cambio de permitirle una actividad que implica riesgo para la sociedad o para terceros indeterminados. El interesado obtiene el beneficio de la autorización a través de una contribución especial. En este sentido señala HERRERA MOLINA que, en otras palabras, sin el establecimiento del servicio financiado por la contribución especial no se permitiría la actividad potencialmente contaminante (por ejemplo, la contribución especial exigida a las compañías aéreas que utilizan un aeropuerto, destinada a financiar medidas de insonorización en las viviendas cercanas. El interesado obtiene el beneficio de la autorización a través del pago de la contribución especial. Estaríamos, como señala este autor, ante contribuciones especiales por tolerancia³¹¹.

Como señala MENÉNDEZ MORENO, si existen unos determinados sujetos, dentro del conjunto de la colectividad, especialmente beneficiados por la obra pública realizada o por el servicio público establecido o ampliado, podrá establecerse una contribución especial dirigida a financiar parte de dicha obra o servicio público.³¹² Pues bien, completa esta idea SÁNCHEZ BLAZQUEZ, al afirmar que cuando la obra o servicio público cumple finalidades medioambientales y para su financiación se establece una contribución especial, nos encontraríamos con las que han sido consideradas como contribuciones como medio de financiación ambiental³¹³.

A nuestro modo de ver, una contribución especial no debería ser tildada de ambiental sin antes haber analizado su estructura; sin realizar dicho análisis,

³¹⁰ ROSEMBUJ, T., “Tributos Ecológicos en el Ámbito municipal”, Impuestos, La Ley, 1996, pág. 401.

³¹¹ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Op. Cit., pág. 108.

³¹² MENÉNDEZ MORENO, A., *Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación*, en BECKER, F., CAZORLA, L.M Y MARTÍNEZ SIMANCAS, J (Dir). Tratado de Tributación Medioambiental, I, Thomson Aranzadi-Iberdrola, Cizur Menor, 2008, pág. 238.

³¹³ SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M., *La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M (Coord.), Cívitas 2012, pág., 66.

sería difícil poder encontrar en dicha contribución un apoyo al incentivo de conductas de conservación por parte del sujeto pasivo. Por este motivo, una cosa es que como señalaba en el párrafo anterior SÁNCHEZ BLAZQUEZ, la contribución sea un medio de financiación ambiental (construcción de un centro de visitantes, ampliación de un aparcamiento a la entrada del parque etc.) y otra muy diferente que pueda hablarse de una contribución especial ecológica en estos términos. Todo ello se deriva de nuestra concepción estricta de tributo ecológico que recogíamos en el presente capítulo, que se basa en atribuir el carácter ecológico si este se incluye en la estructura del tributo y sirve para fines de protección o incentivo, pero no cuando simplemente desarrolla sus efectos en un espacio ambiental como puede ser un ENP o sus alrededores.

CAPÍTULO III

LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS A LA LUZ DEL DERECHO COMPARADO Y DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO

PRIMERA PARTE: ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LOS ENP EN EL DERECHO COMPARADO Y SU TRANSPOSICIÓN PARA COMPENSAR EL LUCRO CESANTE EN EL SISTEMA ESPAÑOL

I. INTRODUCCIÓN

La presente tesis tiene como objetivo proponer una serie de incentivos fiscales a los propietarios de terrenos con actividad económica que se encuentren enclavados en espacios naturales protegidos. La legislación española ha apostado por un sistema de incentivos a través de la denominada “Custodia del territorio” premiando a aquellos propietarios que permitan la realización de proyectos de conservación en sus respectivas tierras.

Esta legislación que –como se verá en este capítulo- no discrimina entre si el terreno entregado para su custodia se encuentra o no en el interior de un espacio protegido, procede de la normativa anglosajona, en especial de Estados Unidos. Por este motivo, el análisis de la legislación comparada nos puede dar pie a entender mejor el propósito y desarrollo legislativo de la normativa relativa a la custodia del territorio recogida en los artículos 72 y 73 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Diversidad.

Por otro lado, la legislación comparada nos servirá para realizar propuestas de mejora de la regulación actual de la custodia del territorio, y nos servirá como herramienta de apoyo a la hora de proponer sistemas fiscales de compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos. No debe olvidarse que tanto Estados Unidos como Canadá poseen una estructura territorial dividida en diferentes administraciones (federal, estatal y local); motivo por el cual hemos elegido el estudio de las mismas a la hora de realizar propuestas novedosas de compensación del lucro cesante en la legislación española organizada también a través de forma compleja.

Nos ha parecido interesante examinar también el régimen de incentivos

fiscales en Argentina y otros países del entorno sudamericano. Por un lado, es evidente que un derecho tan cercano al nuestro desde el punto de vista de sus raíces y comienzos, legitima un estudio en profundidad de lo estipulado en él sobre incentivos fiscales a la protección de la biodiversidad. Por otro lado, Argentina se organiza en diversas provincias, de manera que al igual que ocurría con el derecho estadounidense o canadiense, puede servirnos de apoyo a la hora de realizar diferentes propuestas de optimización de la legislación existente en España.

Por último, es importante señalar que la legislación estadounidense y la canadiense, regulan normalmente dentro del derecho de conservación y protección de la biodiversidad una variedad de materias pertenecientes al ámbito fiscal, civil y administrativo. Es por ello que el análisis de la normativa fiscal de protección de la biodiversidad en este tipo de legislaciones, irá acompañada de normas ajenas al derecho tributario. En cualquier caso, esta normativa se muestra imprescindible para entender éste, cuando no se entremezcla en la propia normativa haciendo imposible su separación. Un ejemplo claro de lo mencionado son las características con que –por ejemplo– deberá contar una determinada servidumbre para ser acreedora de incentivos fiscales, o qué requisitos deberá poseer determinada asociación, Charity o Land Trust, para actuar como donataria cualificada y permitir así la obtención de los mencionados beneficios fiscales de la servidumbre donada.

II. REQUISITOS PARA LA CONSECUCCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES DERIVADOS DE LA CUSTODIA DEL TERRITORIO EN LAS LEGISLACIONES ESTADOUNIDENSE Y ESPAÑOLA

Los incentivos fiscales para la conservación de la biodiversidad en Estados Unidos quedan definidos en “The Federal Law on Donations of Conservation Easements (and other partial interests)”³¹⁴. En esta Ley se prevé la deducción del impuesto federal sobre la renta de parte del valor de las

³¹⁴ The Federal Law Re Donations Of Conservation Easements (and other partial interests) 26 US Code 170(h).

donaciones realizadas para fines de conservación durante un número de años. La Ley define claramente el tipo de donación que podrá ponerse en práctica de cara a conseguir incentivos fiscales.

Como se ve, un primer acercamiento a la legislación americana pone de manifiesto que la normativa administrativa es completada con la fiscal, componiendo un cuerpo único que dotará de seguridad jurídica a las personas e instituciones a las que va dirigida. Desde el punto de vista administrativo, la Ley americana es clara al establecer que la donación de un terreno con objetivos de conservación podrá estar constituida bien por el dominio de la propiedad, el dominio post mortem de la propiedad ("remainder interest") o una servidumbre de uso a perpetuidad.

La legislación española de custodia del territorio es mucho más ambigua, y abandona a la indefinición el tipo de donación que podrá realizarse para custodiar el territorio objeto protección. La Ley 42/2007 incorpora la definición de "custodia del territorio" y de "entidad de custodia del territorio" en su art. 3 y, en su Título V "Fomento del conocimiento, la conservación y restauración del patrimonio natural y la biodiversidad", dedica dos disposiciones a la promoción de los acuerdos de custodia³¹⁵. Sin llegar a configurar un régimen completo propio de la institución, en esta norma de ámbito público, y a través de sus disposiciones de fomento, se reconocen las herramientas de custodia del territorio y se concede validez a los acuerdos de custodia hasta el punto de ser objeto de incentivos. La definición del concepto de custodia en la Ley 42/2007 es la siguiente:

"Custodia del territorio: conjunto de estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implican a los propietarios y usuarios del territorio en la conservación y uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos."³¹⁶ A esta indefinición mostrada en el área administrativa, se suma la inexistencia de incentivos fiscales "concretos" para la custodia del territorio en el derecho español. Los artículos 73 y 74 de la Ley 42/2007 establecen algunas medidas de fomento de la custodia del territorio, uno de incentivo y el

³¹⁵ Apartados 9) y 37) del artículo 3 de la Ley.

³¹⁶ Art. 3. 9) de la Ley 42/2007.

otro de financiación. Por lo que se refiere al primero, se exigirá a las administraciones autonómicas que elaboren un régimen de incentivos a las externalidades positivas de terrenos ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados entre sus propietarios y las Entidades decustodia.

La propia Ley 42/2007 recoge la definición de externalidad como “todo efecto producido por una acción que no era buscado en los objetivos de la misma”.³¹⁷ La falta de concreción de la Ley a la hora de definir las externalidades positivas es tratada por BARREIRA LÓPEZ³¹⁸, que señala que parece no existir acuerdo entre los economistas ambientales en considerar los supuestos señalados como externalidades positivas, por lo que la aplicación de esta disposición quizás debería acercarse al esquema de Pago por Servicios Ambientales (PSA). Asimismo, algunas voces en pro del rigor conceptual proponen denominar este mecanismo “beneficios positivos”, alejándose de este modo del marco de la economía de mercado y de una probable inadecuada extralimitación de las competencias propias de las Comunidades Autónomas en la reglamentación del mismo.

A la indefinición relativa a los incentivos concretos a la custodia del territorio en España señalada en los párrafos anteriores, se contrapone la claridad de la Ley federal americana, que establece claramente que los propietarios que firmen acuerdos de conservación tendrán derecho a una deducción del 50% de los ingresos brutos ajustados en la base del impuesto sobre la renta calculada sobre el valor de mercado de la servidumbre donada. Además, se establece que dado que la cantidad a recibir por el donante pueda ser elevada, la deducción puede ser utilizada en los períodos impositivos posteriores a la constitución de la donación. Por este motivo, en caso de existir remanente, lo dejado de deducir podrá compensarse en los siguientes períodos impositivos, hasta un máximo de 5 años.

En el caso de que los propietarios tengan la consideración de “granjeros

³¹⁷ Art. 3.17 de la Ley 42/2007.

³¹⁸ BARREIRA, A. (coord.), *Estudio jurídico sobre la custodia del territorio*, Plataforma de Custodia del Territorio, editado por Fundación Biodiversidad, 2010.

cualificados”³¹⁹ el máximo deducible será el 100% de los ingresos brutos ajustados³²⁰ adquiridos por la donación para las personas físicas o del 100% de los ingresos gravables para las empresas. Los excedentes de la donación en estos casos también podrán deducirse en sucesivos períodos impositivos hasta un máximo de 15 años. Las donaciones dinerarias son deducibles hasta un 50% de los ingresos brutos ajustados del donante³²¹.

Como se observa, la normativa americana se distingue fiscalmente de la española por su concreción y -a la postre- por la seguridad jurídica que genera a los sujetos pasivos a la hora de conseguir los incentivos. Por un lado, fija claramente los incentivos fiscales y -por otro- los fija en su propia normativa federal sin realizar una mera remisión discrecional a normativa estatal para el desarrollo de los mismos. Así como la normativa española deriva a las CCAA la posterior regulación de los incentivos, la Federal Law on Donations of Conservation Easements (and other partial interests), explicita en primer lugar los incentivos federales algo que la Ley española obvia por completo.

La concreción de la Ley tributaria federal americana incluye el sistema de sanciones por el uso fraudulento de los incentivos. Dicha legislación establecerá también el sistema para comprobar su cumplimiento, no sólo en el momento de la constitución de la servidumbre que los origina, sino más adelante también, comprobando que los fines de conservación incluidos en el proyecto se cumplen de manera adecuada. Por este motivo, según señala WILLIAM, estamos siempre ante el otorgamiento de una serie de beneficios fiscales a la protección de la biodiversidad de carácter condicional, ya que una vez obtenidos, habrá de analizarse de manera continua si se están cumpliendo los fines de protección ambiental establecidos para su consecución en el momento de la constitución³²².

³¹⁹ Se consideran “granjeros cualificados” aquellas personas físicas o sociedades cuyos ingresos brutos procedentes de actividades agrarias en el período impositivo en que se realice el acuerdo de servidumbre sean mayores del 50% de sus ingresos brutos totales. Además, para beneficiarse de estas deducciones más elevadas, los terrenos cedidos deberán permanecer disponibles para la realización de actividades agrarias.

³²⁰ §2032A(e)(5).

³²¹ 26 USC §170(b),(e)).

³²² WILLIAM, W., *Legal Considerations Regarding Amendment to Conservation Easements*, Prepared by the Conservation Law Clinic, Indiana University School of Law, 2007. Continúa

Llegados a este punto conviene analizar los requisitos de orden administrativo y civil que deben cumplirse para la consecución de los incentivos fiscales derivados de la custodia del territorio. Como señala BARREIRA LÓPEZ³²³, La relación jurídica que se constituye a partir del acuerdo de custodia entre el titular de derechos sobre una finca privada y una entidad pública o privada con la finalidad de proteger el territorio, integra los siguientes elementos:

- elemento objetivo el territorio a conservar y proteger, que pueden ser de titularidad pública o privada y la consideración de dicho terreno como “beneficio público”
- elemento subjetivo el titular del terreno y la entidad de custodia, que puede ser de naturaleza pública o privada
- título constitutivo acto voluntario del que se deriva la relación de compromiso, que puede ser unilateral o contractual ³²⁴.

Sea cual sea el modelo de acuerdo, la custodia se fundamenta en la participación activa (y responsable) de los distintos actores relacionados con el territorio, propietarios y usuarios, que se comprometen con la conservación de sus valores naturales. Los actores de la custodia pueden ser de diversa naturaleza, pública o privada, personas físicas o jurídicas, Entidades

este autor que el incumplimiento de los objetivos de conservación pactados puede llevar consigo importantes efectos negativos para el donatario. Dado que la institución receptora debe carecer de ánimo de lucro y cumplir con lo establecido en el acuerdo de conservación, la realización de cualquier inspección periódica del gobierno federal, podría llaver aparejada la devolución de los impuestos deducidos en caso de incumplimiento. Del mismo modo, la actuación del donante respecto al terreno donado es también relevante, ya que un uso que contravenga lo establecido en la servidumbre de conservación, obligaría a la devolución de las cantidades deducidas además de generar importantes sanciones.

³²³ ³²³ BARREIRA, A. (coord.), *Estudio jurídico sobre la custodia del territorio* Op. Cit ., pág 96.

³²⁴ Algunos tipos de acuerdos se podrán amparar en fórmulas jurídicas de derecho privado, e incluso público, pero la autonomía de la voluntad debe alumbrar cualquiera de aquellas iniciativas de custodia. Los acuerdos de custodia se derivan de actos de voluntad alimentados por la motivación personal y expectativas de satisfacción basadas en la ética, la solidaridad, el reconocimiento y la responsabilidad social.

mercantiles o sin ánimo de lucro, de modo que atenderán al régimen legal que sea de aplicación según su personalidad jurídica. En sus relaciones deberán tener en cuenta la normativa específica de cada opción o figura que las configure y las formalidades que se requieran en cada caso³²⁵.

Por lo que se refiere al elemento objetivo (el terreno susceptible de donación), comenzaremos por afirmar que dicho elemento tan sólo requeriría una breve regulación de carácter simplista que recogiera someramente los requisitos exigidos para considerarse como de interés para la conservación. Sin embargo, dicho elemento se mezcla con otros elementos más complejos que complicarán su idoneidad de cara a la donación.

Como señala COLINVAUX, no debe olvidarse que determinar el propósito de conservación puede implicar juicios científicos y biológicos sobre las especies o la protección del medio ambiente, o el valor de "espacio abierto". Por otro lado, parece implícito en la redacción de la Ley que el propósito de conservación es evaluable en el momento de la constitución de la donación. Nada más lejos de la realidad, ya que no se puede medir en el tiempo más allá del momento de la constitución de la donación.³²⁶

Las servidumbres de conservación a través de la custodia del territorio deben cumplir con el requisito de constituir un "beneficio público significativo", para que puedan desplegar todos sus efectos compensatorios a nivel fiscal. La normativa tributaria establecida en el Código de Rentas Internas de EEUU (IRC) establece que corresponde al gobierno determinar cuando un proyecto proporciona un beneficio público significativo. Dicho código ofrece un sistema efectivo para valorar si existe o no el mencionado beneficio, y lo hace de una forma relativamente sencilla: comprueba la existencia de acceso público a una propiedad con fines recreativos o con fines educativos.

Como señala HALPERIN, el tema del denominado disfrute escénico es particularmente problemático, aunque la regla general es que valdría la constitución de una servidumbre de paso para que el público en general

³²⁵ Ibid.

³²⁶ COLINVAUX, R., *Conservation Easements: Design flaws, enforcement challenges and reform*, Utah Environmental law review, 2013, pág. 71.

podría ver el espacio en cuestión. La dificultad aparece a la hora de determinar hasta qué punto el público será capaz de realizar la observación del inmueble objeto de servidumbre. Los reglamentos establecen que "el beneficio público de la donación puede ser suficiente para tener derecho a una deducción si sólo una pequeña parte de la propiedad es visible para el público".³²⁷

En problema es que –en ocasiones– el acceso público es incompatible con los valores que deben protegerse en la tierra, sobre todo si estos valores incluyen la preservación del hábitat sensible o especies en peligro de extinción. En respuesta, a este problema, en 2005 el personal de la Comisión Mixta de Tributación (que sirve tanto a la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara y al Comité Senatorial de Finanzas) recomendó que, para tener derecho a una deducción, habrían de valorarse otros elementos diferentes e independientes al de "propiedad visible". Por este motivo, la normativa fiscal del IRC en EEUU estableció una lista detallada sobre los elementos añadidos al de acceso público, que serán valorados para otorgar al terreno el carácter de "beneficio público significativo". La lista de valores a considerar es la siguiente:

- La singularidad de la propiedad a la zona
- La intensidad del desarrollo de la tierra en las inmediaciones de la Propiedad (tanto el desarrollo actual y las tendencias previsibles de desarrollo)
- La inclusión del terreno en cuestión en programas (ya sean federales, estatales o locales) para la conservación de la región, incluidos los programas de protección del suministro de agua, el mantenimiento o la mejora de la calidad del agua, la prevención y el control de inundaciones, control de erosión, protección del litoral, etc.
- La probabilidad de que la falta de conservación de esa propiedad contribuya a la degradación del carácter paisajístico, natural o histórico de la zona.
- La oportunidad para que el público en general utilice la propiedad o aprecie sus valores paisajísticos

³²⁷ HALPERIN, D., "Incentives for conservation easements: the charitable deduction or a better way", *Law and contemporary problems*, Vol 74 , 2011, pág. 32 y ss.

- La importancia de la propiedad en la preservación de un paisaje o recurso local o regional de cara a atraer al turismo o el comercio de la zona
- El costo para el donatario de hacer cumplir los términos de la restricción de la conservación
- La densidad de población en el área de la propiedad

La normativa española no está tan desarrollada a la hora de especificar las características concretas que debe tener un terreno para conseguir beneficios fiscales en lo que a protección de la diversidad se refiere. A falta de disposiciones reglamentarias específicas traemos a colación al caso concreto el art. 27 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, que define genéricamente los ENP. A la vista de los requisitos establecidos en esta disposición, podría componerse un listado de características con las que habría de contar un terreno para conseguir beneficios fiscales.

El art. 27 señala lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de espacios naturales protegidos: aquellos espacios del territorio nacional, incluidas las aguas continentales, y las aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción nacional, incluidas la zona económica exclusiva y la plataforma continental, que cumplan al menos uno de los requisitos siguientes y sean declarados como tales:

a) Contener sistemas o elementos naturales representativos, singulares, frágiles, amenazados o de especial interés ecológico, científico, paisajístico, geológico o educativo. b) Estar dedicados especialmente a la protección y el mantenimiento de la diversidad biológica, de la geodiversidad y de los recursos naturales y culturales asociados.

Pasemos ahora a analizar el elemento subjetivo (la entidad "cualificada). A este respecto" la normativa americana recogida en el IRC señala que para la

obtención de beneficios fiscales, la constitución de la servidumbre o donación del terreno deberá realizarse a una entidad "cualificada". En opinión de COLINVAUX, el requisito de que una contribución a modo de servidumbre sea a una organización cualificada parece la más inocua de los tres elementos en análisis. La normativa fiscal recogida en el IRC describe muy genéricamente las organizaciones donatarias legitimadas para recibir los terrenos objeto de conservación. De hecho, la regla de que deba tratarse de una organización cualificada significa simplemente que "sólo un cierto subconjunto de organizaciones benéficas podrán aceptar contribuciones deducibles"³²⁸.

Las regulaciones del Tesoro, sin embargo, concretan mucho más lo establecido en el IRC al exigir que una organización cualificada no sólo debe "llevar la etiqueta de cualificada", sino también "tener un compromiso para proteger los fines de conservación de la servidumbre de donación, y debe poseer además los recursos para hacer cumplir las tareas de conservación. Esta si parece, según el mencionado autor, una construcción racional de la regla de organización cualificada. Desde esta perspectiva, un donatario que carezca del compromiso de hacer cumplir el objeto de las servidumbres o que carezca de los recursos para hacerlo, no debería de ser aceptado"³²⁹.

Normalmente no hay limitaciones especiales para los donatarios aparte de reunir los requisitos establecidos en el 501 (c) (3) del IRS. En cambio, para el caso concreto de la constitución de una servidumbre de conservación, se impone la condición de que el donatario debe ser una "organización cualificada" como condición para la obtención de beneficios fiscales. Los donatarios de una servidumbre de conservación han de aprobar favorablemente la denominada "prueba de recursos". Dicha prueba tiene como finalidad asegurar que el donatario contará con los efectivos económicos necesarios para cumplir con los objetivos de conservación, y –por otro lado– debe establecerse por los interesados un compromiso efectivo de conservación. Como hemos dicho, ambos requisitos diferencian a los donatarios de servidumbres de conservación de otros donatarios de caridad.

³²⁸ COLINVAUX, R., Symposium, *Perpetual Conservation Easements: What Have We Learned and Where Should We Go From Here?*, hosted by the University of Utah S.J. Quinney College of Law. 2013.

³²⁹ Ibid.

El donatario habrá podrá ser será un fideicomiso de tierras o una entidad pública. El Land Trust Alliance (LTA) define el fideicomiso como una "organización sin fines de lucro que, como toda o parte de su misión, tiene la finalidad de trabajar activamente para conservar la tierra que se le atribuye bajo custodia, bien a través de una transacción directa a través de compra, bien mediante la aceptación de donaciones de servidumbres de tierras o de conservación³³⁰".

El derecho español no es tampoco específico a la hora de describir las características del donatario. De la práctica de los acuerdos de custodia del territorio se deriva que las características básicas de las Entidades de custodia generalmente aceptadas se pueden resumir en que se trata de personas jurídicas, públicas o privadas, sin ánimo de lucro que participan en la conservación mediante técnicas de custodia del territorio.

En España, las Entidades privadas de custodia se conforman jurídicamente como asociaciones, regidas por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, fundaciones. Su régimen jurídico está regulado en la Ley 50/2002 de Fundaciones y comunidades de bienes. Se rigen, a falta de contrato, por los requisitos establecidos en los art. 392 y ss. del CC. Por lo que se refiere a la administración pública como donataria, la Constitución contempla los principios que rigen la actuación de la Administración en su art. 103.1: "La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al derecho." Por otro lado, el marco de competencias establecido en el artículo 149.1.23o de la Constitución Española, la protección del medio ambiente se basa en un régimen de competencias compartido entre la AGE y las CC.AA. Dado el carácter eminentemente transversal del medio ambiente, muchas otras competencias (agricultura, ordenación del territorio, pesca y ganadería...) se encuentran en conexión.

³³⁰ Por otro lado el primer fideicomiso de tierras fue, probablemente, el Patronato de Massachusetts formado en 1891. El motivo de su constitución fue "establecer una organización a través de un consejo de administración que asegurara el uso y el disfrute de público de las tierras incluidas". Más tarde surgieron otras organizaciones con fines similares, como el Land Trust Block Island en Rhode Island (1896) y la Sociedad para la Protección de los bosques de New Hampshire en 1901.

El Real Decreto 1130/2008, por el que se desarrolla la estructura básica del Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino asigna en particular a la Dirección General de Medio Natural y Política Forestal, entre otras:

la formulación de estrategias, planes, programas y directrices de ordenación y conservación del patrimonio natural y la biodiversidad, para promover la conservación y restauración de los recursos naturales, de los criterios básicos y de las medidas preventivas para favorecer la conservación de los recursos genéticos, la flora, la fauna, los hábitats, los paisajes, ecosistemas y espacios naturales, en especial los frágiles y degradados, contribuyendo al cumplimiento de los programas nacionales e internacionales de conservación de la biodiversidad” y “la participación en la elaboración de los planes de protección de montes y, en especial, en la defensa contra los incendios forestales y la sanidad forestal.”³³¹

La capacidad contractual de la Administración pública se rige por la Ley 30/2007 de Contratos del Sector Público. Los acuerdos, convenios y contratos administrativos seguirán el régimen establecido en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común³³² (LRJAPPAC):

“1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.”³³³

³³¹ Art. 7.1 e) e i) del Real Decreto 1130/2008.

³³² Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE Núm.285, de 27.11.1992).

³³³ Art. 88 de la LRJAPPAC.

Por último realizaremos algunas precisiones en relación con el tercer y último elemento: el constitutivo. La Ley federal estadounidense en su IRC establece que para obtener los beneficios fiscales establecidos en la Ley, los propietarios de terrenos que deseen entregarlos para proyectos de conservación podrán realizar 2 acciones diferentes:

- 1) Transmisión de la propiedad a una entidad cualificada
- 2) Constitución de una servidumbre de conservación manteniendo la propiedad sobre el terreno y comprometiéndose con los objetivos de conservación.

Como ya hemos señalado, en ambos casos, el donatario será un fideicomiso de tierras definido por el Land Trust Alliance (LTA) como una "organización sin fines de lucro que, como toda o parte de su misión, tiene la finalidad de trabajar activamente para conservar la tierra que se le atribuye bajo custodia, bien a través de una transacción directa a través de compra, bien mediante la aceptación de donaciones de servidumbres de tierras o de conservación"³³⁴.

La manera de transmitir el terreno es decisiva de cara al cálculo de los incentivos o beneficios fiscales. Si lo que se produce es una venta por parte del propietario, dicha venta se realizará a un precio inferior al de mercado (se denomina "venta ganga"), y por lo tanto, en vez de existir una plusvalía sometida a tributación, se generará un incentivo por la parte de lo vendido por debajo del precio de mercado. Si lo que se constituye es una servidumbre, los beneficios fiscales serán diferentes.

La decisión de vender por debajo de precio o constituir una servidumbre cuenta con consecuencias muy diferentes que han sido puestas de manifiesto por la doctrina americana. Como señala PARKER, es evidente que los costes de

³³⁴ Por otro lado El primer fideicomiso de tierras fue, probablemente, el Patronato de Massachusetts formado en 1891. El motivo de su constitución fue "establecer una organización a través de un consejo de administración que asegurara el uso y el disfrute de público de las tierras incluidas". Más tarde surgieron otras organizaciones con fines similares, como el Land Trust Block Island en Rhode Island (1896) y la Sociedad para la Protección de los bosques de New Hampshire en 1901.

transacción son mucho mayores en el caso de que el propietario de un terreno se decida a venderlo. Ciertamente que la legislación establece deducciones fiscales para minimizar el efecto de estos costes, pero en cualquier caso, se dará un mayor número de costes de este tipo derivados de la transmisión completa de la propiedad³³⁵.

Por otro lado, continúa este autor, el criterio de especialización es también muy importante. Cualquier fideicomiso preferirá contar con la ayuda del propietario de la tierra a la hora de cumplir con los objetivos de conservación. El conocimiento del terreno y el entorno, así como de las propiedades y propietarios colindantes, recomendará involucrar a dicho propietario en las tareas de conservación en lugar de partir de cero en el conocimiento de lo anteriormente establecido³³⁶.

La constitución de una servidumbre de conservación tiene en su contra que puede ser transmisible, de manera que aunque dicha transmisión deba incluir necesariamente las obligaciones de conservación (carga) al nuevo propietario, sabemos que éste no siempre tendrá los mismos objetivos, principios y motivaciones que aquel que la transmitió, lo que puede poner en peligro las tareas de conservación en la propiedad transmitida³³⁷.

En España, los diferentes acuerdos de custodia del territorio fueron nombrados en el capítulo I de esta tesis, así como el análisis estadístico del uso de los mismos. Nos remitimos al estudio de dicho capítulo a la hora de completar este tema.

Llegados a este punto, y tras analizar los 3 elementos que se requieren para la obtención de requisitos fiscales, analizamos algunos aspectos clave en relación con lo anterior, como son la redacción de la constitución de servidumbre y la información relativa a esta. Comenzando por la primera, para que el propietario de un terreno consiga los beneficios fiscales derivados de su

³³⁵ PARKER, D., "Land Trusts and the Choice to Conserve Land with Full Ownership or Conservation Easements", *Natural Resources Journal*, Vol. 44, pág 480 y ss.

³³⁶ Ibid.

³³⁷ Ibid.

puesta a disposición, dicho propietario debe asegurarse de que la redacción jurídica de la misma se alinea con el espíritu de las leyes federales relativas a este tipo de servidumbres. De manera especial, es decisivo que la redacción del texto demuestre que el proyecto cumple con la “prueba de conservación” y los fines de conservación establecidos en la normativa fiscal del IRC, citando las cláusulas específicas de la Ley a las que se ajusta la servidumbre.

Por otro lado, lo ideal es que los proyectos cumplan con más de una de las pruebas de conservación. La cláusula de “fines de la servidumbre” debería redactarse de manera que se detallen claramente las cualidades de la tierra y su potencial adaptación a los fines que se proponen en la Ley.

Además de satisfacer los estándares de IRC para fines de conservación, cualquier propuesta de conservación sólo se llevará a cabo si todos los requisitos legales aplicables, tanto federales como estatales, han sido satisfechos³³⁸. Para que una servidumbre de conservación permita obtener los beneficios fiscales establecidos a nivel federal, dicha servidumbre debe cumplir con los requisitos contenidos en el Reglamento del Tesoro. Dichos requisitos son muy estrictos e incluyen la necesidad de aportar información por parte del donante sobre las hipotecas que tiene constituidas, la capacidad demostrada del titular de servidumbre para hacer cumplir y desarrollar el proyecto de servidumbre, la adhesión a las leyes concretas de las donaciones y a las leyes fiscales que afectan a las Entidades en el caso de que el donante sea una persona jurídica.

Por lo que se refiere a la información de la servidumbre antes de su constitución, parece evidente que el donatario de una servidumbre tendrá derecho a conocer las diferentes cargas o gravámenes que recaen sobre el terreno que va a adquirir. Existe una obligación del propietario del terreno de revelar cualquier información acerca de las cargas existentes en el bien inmueble objeto de transmisión. No sólo estamos hablando de las cargas hipotecarias, sino de servidumbres de paso, derechos de agua de los propietarios adyacentes, que pueden afectar claramente a los fines para los que la servidumbre se constituye. Como hemos señalado, los dueños de propiedades adyacentes pueden tener derechos legales sobre agua, acceso por

³³⁸ Sección 170 (f) (8) del IRS (Código de Rentas Internas).

carretera o de servicios públicos (enganche eléctrico) , o incluso opciones para comprar partes de la propiedad. Estos gravámenes deben ser puestos de manifiesto desde el principio por el propietario del inmueble.

III. EL CRÉDITO FISCAL EN LA REGULACIÓN ESTADOUNIDENSE Y SU UTILIZACIÓN PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN ESPAÑA

A. LA APLICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN LOS ESTADOS DE LA FEDERACIÓN DE EEUU

El sistema estrella utilizado por los diferentes Estados para asegurar la protección de biodiversidad es el crédito fiscal. El concepto de crédito fiscal tiene varios usos, en general vinculados a los distintos países. Puede hacer referencia, por ejemplo, a la posibilidad que tiene una empresa de reducir los impuestos que abona en su país a través de aquellos que pagó en otro Estado por alguna operación de comercio internacional. Desde otra perspectiva, también se considera crédito fiscal la cantidad que una empresa ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto y que puede deducirlo ante el Estado al momento de realizar una reventa. En otras palabras, puede afirmarse que el crédito fiscal es un monto en dinero a favor del contribuyente. A la hora de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal (su deuda) para calcular el monto que debe abonar al Estado.

Las donaciones de terrenos o servidumbres para la conservación pueden contar con beneficios fiscales no sólo a nivel federal como hemos visto, sino también aquellos Estados en los que tienen la propiedad del terreno donado a través de la utilización del crédito fiscal como elemento compensador. Desde el punto de vista de política legislativa, la regla general es que la normativa estatal remita a la federal y no al revés como ocurre en España. Un ejemplo concreto lo vemos en la legislación de Delaware donde se recoge que "las donaciones cualificadas contarán con los beneficios del crédito fiscal cuando se realicen al Estado de Delaware, una institución dependiente de éste o una organización cualificada según se describe en el § 501 (c) del Código de

Rentas Internas de 1986 [26 USC § 501] y cumplir con los requisitos de 26 USC § 170 (h) (3) (A) o (B)".

En 16 Estados de EEUU los donantes de terrenos para la conservación pueden obtener importantes incentivos fiscales además de los federales a través del sistema ya adelantado anteriormente de "créditos fiscales transferibles". A diferencia del sistema de deducción de impuestos, que es un ajuste sobre los ingresos gravables, el crédito fiscal compensa la obligación tributaria de un contribuyente en una base de "dólar por dólar", ya que se aplica en la cuota diferencial del impuesto. Obtener un crédito fiscal por parte de un contribuyente, es similar a obtener un cheque que compensa lo obligado a pagar, no a declarar. Se trata de un crédito tributario reembolsable, lo que significa que si el crédito fiscal de un terrateniente excede la cantidad máxima que puede desgravarse, el propietario recibe un cheque por la diferencia.

El crédito fiscal forma parte de las legislaciones de Colorado, Georgia, Nuevo México, Carolina del Sur y Virginia, Arkansas, California, Connecticut, Delaware, Iowa, Maryland, Massachusetts, Mississippi, y Nueva York entre otros. El programa de cada Estado es único y exclusivo.

B. SISTEMAS DE CÁLCULO DE LA CUANTÍA DEL CRÉDITO FISCAL PARA LA PROTECCIÓN DE ESPACIOS NATURALES EN LA LEGISLACIÓN ESTATAL AMERICANA

La aplicación del crédito fiscal a nivel estatal en EEUU no es uniforme. Su cuantía y efecto compensador en sucesivos ejercicios varía de unos Estados a otros, ofreciendo un elenco de posibilidades muy interesantes de cara a la valoración de su aplicación como compensación del lucro cesante en España.

Un primer sistema de cálculo del crédito, se basa en la limitación por Ley de la cuantía del crédito a obtener. Por ejemplo, en Arkansas los sujetos pasivos interesados solicitar créditos de conservación, obtendrán un crédito máximo del 50% del valor justo de mercado de los bienes donados. La legislación incluye un tope máximo en la cuantía del crédito, la cantidad de

podrá ser superior a 50.000\$, de los cuales el sujeto pasivo podrá utilizar un máximo de 5.000 dólares de crédito fiscal por año³³⁹ aunque puede hacer uso del remanente no utilizado en los siguientes 9 años.³⁴⁰

En el Estado de Connecticut la cuantía máxima que podrá desgravar el beneficiario del crédito son también 50.000 dólares, pero podrá compensarse en un período de 10 años³⁴¹. En Delaware el crédito es igual al 40% del valor justo de mercado de la donación con un límite de \$ 50,000 por individuo y año. Dicho crédito se puede utilizar en los 5 años siguientes al momento en que se constituye si no ha sido utilizado completamente durante el primer año.³⁴² El sistema estudiado se aplica también en California, pero –en este caso– aumenta la posibilidad de utilización del crédito que será del 55% del valor justo de mercado de lo donado³⁴³.

Colorado ha promulgado una de las normativas de incentivos fiscales más generosas de EEUU para las donaciones de servidumbres de conservación. Se articula a través del “Programa de Impuesto de Transferencia de Créditos de Colorado”³⁴⁴. El crédito fiscal máximo permitido por año es de 375.000 dólares, muy lejos de las cantidades señaladas en párrafos anteriores para otros Estados.

³³⁹ Otro ejemplo es el caso de Virginia. Según la Ley de Conservación de Tierras de Virginia de 1999 (Virginia Land Conservation Incentives Act of 1999 (2000) Va. Code Ann. §§ 58.1-510-513), cada propietario que dona terreno o una servidumbre de conservación tiene derecho a un crédito en el impuesto sobre la renta estatal. El crédito es un valor de 40% del valor justo de mercado de la servidumbre, hasta \$ 100.000 por año. El crédito de impuestos de Virginia está disponible para los contribuyentes que donaron una servidumbre de conservación a partir del 1 de enero de 2000. Este crédito fiscal se aplica a cualquier persona, corporación, asociación, organización, fideicomiso o sucesión sujeta a tributación estatal o local. Si el crédito no se agota en el año de la donación de servidumbre, se puede hacer efectivo en los 5 años siguientes. Además, si la servidumbre fue donada después de 2001, el crédito puede ser vendido o transferido a otros contribuyentes de Virginia. Para 2009 y 2010, la legislación redujo el máximo deducible de \$ 100 mil a \$ 50.000.

³⁴⁰ Arkansas Natural Resources Commission Rules Governing the Tax Credit Program for the Creation, Restoration, and Conservation of Private Wetland and Riparian Zones Title 13 (Effective February 1, 2010), Title XIII ANRC-138.00.

³⁴¹ 2012 Connecticut General Statutes, Title 12 – Taxation Chapter 208 - Corporation Business Tax Section 12-217dd - Tax credit for donation of open space.

³⁴² Delaware . Code Ann. tit. 30, §§1801-1807;tit.7,§§6901- 6902.

³⁴³ Este programa de crédito fiscal ha sido suspendido dos veces, pero ha sido puesto en marcha de nuevo en el año 2015.

³⁴⁴ Habilitado por la Ley de Colorado(CRS §39-22-522 (4) (a)).

En este caso, la propiedad que se destina a servidumbre o a donación debe poseer un valor superior a \$ 750,000 o más para calificar como crédito.

Lo interesante para el sujeto pasivo en este caso es que posee 3 opciones de compensación establecidas por la normativa del Estado de Colorado. Concretamente podrá:

- A) Aplicar el crédito para compensar su obligación de impuestos estatales, con un período de aplicación de hasta 20 años,
- B) Transferir su crédito a otros contribuyentes de Colorado a través de un “corredor de impuestos”, y venderlo por dinero en efectivo
- C) Recibir un reembolso en efectivo por parte del Estado en los años de superávit de presupuesto.

La tercera opción es muy interesante de cara a conseguir una compensación líquida e inmediata, eso sí, con un carácter discrecional dependiente de la realidad presupuestaria de cada ejercicio.

El Estado de Georgia posee algunas características interesantes al ser uno de los pocos Estados que discrimina la aplicación del crédito dependiendo de si el sujeto pasivo es persona física o jurídica. En dicho Estado, el crédito fiscal establecido permite a los contribuyentes reclamar el 25% del valor justo de mercado de la propiedad donada. La cuantía máxima a compensar a través del crédito fiscal será de \$ 250,000 para individuos y \$ 500,000 para las corporaciones. Un nuevo límite es que la cuantía a desgravar por el crédito fiscal no puede exceder del monto del impuesto adeudado para el año fiscal; no existe posibilidad por tanto de que si se llega a la compensación total de la deuda anual en un determinado ejercicio, pueda solicitarse por el sujeto beneficiario un “cheque por el resto”. Al menos, lo no compensado podrá aplicarse en años posteriores hasta un máximo de 5 años.³⁴⁵

³⁴⁵ A partir del 1 de enero de 2014, esta acreditación se realiza por la Comisión de Acreditación de Tierras.

En el caso de Maryland, la posibilidad de compensación dependerá de los ingresos brutos del terrateniente como en la legislación de Georgia, pero así como esta última no incluía más restricciones, en Maryland se determina que si el valor de tasación se sitúa por debajo del 30% o menos del ingreso bruto anual del terrateniente, éste podrá deducirse su totalidad en un año. Si el valor es mayor, podrá aplicarse hasta un máximo de 6 años posteriores.

La cantidad exacta de ahorro fiscal se modula en el Estado de Maryland dependiendo de varios factores:

- El tiempo en que el donante ha sido dueño de la propiedad (los beneficios son generalmente mayores si la poseído por más de un año);
- El uso que el donante ha dado a la propiedad (vivienda, inversión, agricultura);
- La renta del donante ;y
- El valor de los bienes donados ³⁴⁶.

Mississippi cuenta con un sistema de crédito moderno y ampliamente adaptable a la regulación española como más tarde veremos. Dicho Estado ha contado hasta la fecha con dos normativas regulatorias del crédito fiscal. La primera fue la Ley H.B. 701 de 2003 que ofrecía un crédito del 50% sobre los costes de transacción asociados a una donación de "tierras especialmente sensibles de cara a proteger y para proteger lugares de alta biodiversidad biológica con especies en peligro de extinción." El crédito tenía un tope de desgravación de \$ 10.000 por año y podía ser compensado en los 10 años posteriores³⁴⁷. En la actualidad rige una segunda Ley promulgada en abril de

³⁴⁶ Por ejemplo, el propietario de una propiedad de 300 acres valorada en \$ 1 millón dona una servidumbre de conservación en su tierra que incluye la prohibición de un futuro desarrollo residencial y comercial. Un tasador cualificado determina que el valor justo de mercado de la tierra es de \$ 200.000. La donación -por lo tanto- estaría valorada en 800.000 dólares [\$ 1 millones menos \$ 200.000]. El propietario puede deducir el monto de la donación hasta un mínimo de 30 por ciento de su ingreso bruto ajustado, además de un "carry-forward" a cinco años en los que podrá deducirse el exceso del crédito no aplicado.

³⁴⁷ Tax Credit [for] Natural Heritage Priority Conservation or Scenic Streams Land Donations (2003) Miss.CodeAnn. §27-7-22.21.

2010, la HB 1716 que otorga un crédito de \$ 5.50 por hectárea y año. Como ya hemos visto en la normativa española de compensación del lucro cesante, este sistema es el utilizado en España de cara a la compensación, y nos servirá de referencia más adelante. En relación a esto, el caso de Carolina del Sur apuesta por un sistema mixto; los donantes de este Estado podrán disfrutar de un crédito fiscal equivalente al 25% del valor justo de mercado del valor de la donación de conservación. Dicho crédito –y esto es lo importante- se limita a un máximo de \$ 52.500 por año, y \$ 250 por acre. Sin duda este doble requisito reducirá las posibilidades de compensación del crédito en el momento de la constitución de la donación, pero permite que dicha compensación extienda sus efectos de manera prácticamente indefinida. El motivo es que Carolina del Sur legitima al propietario para aplicar la parte no utilizada del crédito de manera indefinida hasta que la totalidad de la deducción haya sido aplicada³⁴⁸.

Es importante señalar que para beneficiarse del crédito fiscal, en muchos Estados no es necesario que los donantes residan en ellos. Por ejemplo, en Massachusetts, el donante puede acceder a un crédito fiscal del 50% del valor de la donación, hasta el máximo de \$ 75.000. En la propia normativa del Estado se especifica que dichos donantes no tienen que residir en el Estado de Massachusetts para acceder al crédito, aunque sí poseer el bien inmueble en dicho Estado³⁴⁹. Por otro lado, lo normal a la hora de la compensación es que estos créditos se apliquen además de los beneficios federales y –en algunos casos- puedan compensar también los impuestos federales y no sólo los estatales³⁵⁰.

Por último, surge la cuestión de si el crédito fiscal compensa sólo el impuesto sobre la renta o puede ser aplicado a otros. En algunos Estados se permite que la compensación se aplique a todo tipo de impuestos, aunque lo normal es que no se podrá aplicar a otro tipo de tributos como las tasas. La legislación de Estados como el de Nueva York es representativa de lo

³⁴⁸ South Carolina Conservation Incentives Act (2001) SCC Code Ann. §12-6-3515.

³⁴⁹ Commonwealth Conservation Land Tax Credit (CLTC).

³⁵⁰ Dicha posibilidad es recogida expresamente en la legislación de Delaware; Delaware Land & Historic Resources Protection Incentives Act of 1999 (2000).DLC Ann. tit. 30, §§1801-1807;tit.7,§§6901- 6902.

mencionado³⁵¹. En cambio, algunas legislaciones estatales recogen la novedosa posibilidad de que el crédito fiscal no compense sólo la cuota diferencial estatal sino también la de impuestos federales como el de la renta.

C. REQUISITOS ESPECIALES PARA EL ACCESO AL CRÉDITO FISCAL

Recogemos a continuación los requisitos especiales que deben cumplir los donantes para acceder al crédito fiscal. Dichos requisitos ayudarán en nuestra propuesta para la aplicación del sistema de crédito fiscal en la legislación española para las tareas de compensación del lucro cesante. En concreto hablaremos de los requisitos formales de constitución del crédito.

En Arkansas, para acceder al crédito, los solicitantes deben pagar una cuota equivalente al 3% del monto de crédito fiscal presentado para su aprobación. La cuota mínima es de \$ 100 y la máxima es de \$ 1,500. Un Comité examina en cada caso la solicitud y decidirá si recomienda la aprobación del proyecto que da lugar a la obtención de créditos.³⁵²

Por su parte, en California –y en la mayoría de los Estados– la donación propuesta debe satisfacer los requisitos de la denominada "contribución parcial"³⁵³. Si sólo una parte de la propiedad cumple con los requisitos establecidos, o sólo una parte de la propiedad se vende por menos del valor justo de mercado (venta ganga), tan sólo la parte donada o vendida que cumple los requisitos, y la parte que constituye el valor justo de mercado, serán la base para calcular el valor del crédito fiscal.³⁵⁴

³⁵¹ Conservative Easement Tax Credit (2006) NY Tax §606(kk).

³⁵² Tax Credit Program for the Creation, Restoration, and Conservation of Wetland and Riparian Zones, Arkansas Natural Resources Comisión, 2010. <http://anrc.ark.org/divisions/water-resources-management/wetlands-riparian-zone-tax-credit/> Tras revisar la solicitud y valoradas las observaciones del Comité, el Director Ejecutivo emitirá un Certificado de Aprobación de Crédito Fiscal al solicitante.

³⁵³ Art. 170 Código de Rentas Internas.

³⁵⁴ Ibid.

Como complemento a lo anterior, no se aceptará ninguna donación si incluye cualquier condición reflejada por el donante en la escritura de constitución, en lo relativo a tareas de conservación o posibles usos de la propiedad. La solicitud a la junta deberá contener una evaluación del valor justo de mercado de la propiedad propuesta para la donación³⁵⁵, en cumplimiento con lo establecido en la sección 170 del Código de Rentas Internas. Para que una donación sea considerada por la junta para su aprobación final, dicha valoración debe ser revisada y aprobada por el Departamento de Servicios Generales (GSD)³⁵⁶.

La mayoría de los Estados exigen que para el caso de que constituya una servidumbre de conservación, esta debe serlo a perpetuidad para poder disfrutar de los incentivos fiscales; el caso de Florida es representativo de esta premisa³⁵⁷. La condición de perpetuidad significa que la tierra está gravada por una servidumbre de conservación perpetua e irrevocable y que se utiliza exclusivamente para fines de conservación. Esto no significa que no pueda ser trabajada e incluso que puedan percibirse ingresos por actividades agrícolas u otras compatibles con los criterios de conservación establecidos³⁵⁸.

³⁵⁵ En el caso de Delaware se exige que la donación cuente con una tasación cualificada para que el posterior crédito fiscal surta efecto. En su normativa se especifica que el valor justo de mercado de las donaciones realizadas se fundamenta en una "valoración cualificada", elaborada por un "tasador cualificado", según se define en virtud de la Ley y los reglamentos que rigen las contribuciones de tierra en la Ley federal. Título 30, § 1.804 Capítulo 18. La exigencia del tasador cualificado se exige también en el estado de Maryland.

³⁵⁶ Para facilitar el desarrollo y la aprobación definitiva de la evaluación y determinación del valor justo de mercado, todas las evaluaciones deben estar preparadas de conformidad con las Normas Uniformes de la Práctica Profesional de Evaluación (USPAP). Además, la solicitud deberá contener la certificación del tasador.

El trámite de audiencia pública es exigible antes de que se adquiera la propiedad en virtud de la Ley de Crédito Fiscal . Un organismo determinado, la Junta, recibe el proyecto completo de la donación que debe adaptarse a lo establecido en el Programa de Crédito Fiscal. El Departamento de Servicios Generales (DGS) aprobará la tasación analizando el valor justo de mercado para la donación. Una vez realizada la tasación, personal de la Junta notificará al solicitante del proyecto para personarse en audiencia pública.

³⁵⁷ Section 1. Section 196.26, Florida Statutes, apartados 1 y ss.

³⁵⁸ Ibid.

Por último, algunos Estados establecen un mínimo de terreno para que el crédito pueda constituirse y ser aplicable. Así en el Estado de Florida, la tierra objeto de conservación debe tener una superficie mínima de 40 hectáreas, aunque existe una excepción cuando los organismos estatales entiendan que posee un beneficio público significativo a nivel de conservación.

D. LA TRANSMISIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL AMERICANO

Comenzaremos por poner de manifiesto que el hecho de que un crédito fiscal pueda venderse, supone un incentivo añadido de gran importancia para su propietario³⁵⁹. Sin duda, la posibilidad de contar con liquidez es una ayuda decisiva en determinadas fases de la actividad empresarial o personal. Algunos Estados de EEUU establecen en su legislación la posibilidad de transmisión del crédito fiscal. En concreto, existe esta posibilidad en Colorado, Georgia,³⁶⁰ Nuevo México, Carolina del Sur y Virginia. Entre los Estados que no permiten la transmisión del crédito se sitúan California, Connecticut, Delaware, Iowa y Maryland.

El problema con la cesión de créditos es que muchos propietarios se inscribirán en programas de conservación llevados más por un afán meramente lucrativo que por uno de conservación. Como veremos más adelante para el caso concreto de Canadá, ZWEIBEL y COOPER llegan a la conclusión de que un enfoque que permitiera la transferencia intergeneracional de las donaciones ecológicas para aquellos créditos no utilizados a la muerte del donante, sería un elemento decisivo para que aumentaría el número de Ecogifs³⁶¹. En cambio, no ven con el mismo optimismo la regulación estadounidense a nivel estatal sobre los créditos transferibles. En varios Estados este tipo de créditos está derivando en prácticas abusivas hasta el punto que se han establecido

³⁵⁹ La posibilidad de vender los créditos es especialmente interesante para aquellos contribuyentes compradores que pueden adquirirlos a menor precio que el de mercado. Pongamos por ejemplo. Si un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta tiene unos ingresos de \$ 200.000 y sus deducciones son alrededor de \$ 25.000, su renta imponible es de \$ 175.000, por lo que tributará al estado de Virginia por \$ 10,000. Si ese sujeto pasivo logra comprar un crédito fiscal a 84 centavos de dólar por dólar, se ahorra \$ 1.600.

³⁶⁰ Sólo a partir de 2011.

³⁶¹ Donaciones ecológicas.

campañas de inspección sobre la verdadera idoneidad de la tierra puesta a disposición del programa de conservación.³⁶²

Los peligros puestos de manifiesto han llevado a diversos Estados a establecer sistemas para que el objetivo de conservación sea realmente respetado en todas las constituciones jurídicas con efectos crediticios, endureciendo los requisitos de la transmisión. Por ejemplo, en Colorado ha establecido límites temporales para que la venta sea conforme a derecho; en este sentido se estipula que los créditos puedan ser vendidos hasta el 15 de abril del año siguiente al momento en que se constituye la donación y pueden usarse para compensar pagos del año fiscal anterior (Programa de Impuesto de Transferencia de Créditos de Colorado)³⁶³. Si el donante desea vender su crédito fiscal podrá hacerlo parcialmente, siempre y cuando su valor sea al menos 20.000 dólares. Por otro lado, no debe olvidarse que la venta de un crédito fiscal genera ingresos gravables. Además, no se pueden reclamar créditos fiscales adicionales para la conservación de una nueva finca hasta que todos los créditos en curso hayan sido utilizados por parte del beneficiario ya sea personalmente o por el cesionario de los créditos.

En el caso de Virginia, la propia Ley estableció algunas limitaciones añadidas a las señaladas³⁶⁴. En concreto, se señala por un lado una obligación formal como es el deber de presentar una notificación de la transferencia de crédito, además se señala que se impondrá una tasa de 2% sobre el valor del crédito transferido a terceros.³⁶⁵

E. LA COMPROBACIÓN DEL CRÉDITO Y SANCIONES

³⁶² ZWEIBEL, E., y COOPER, K., "Charitable Gifts of Conservation Easements: Lessons from the US Experience in Enhancing the Tax Incentive", *canadian tax journal / revue fiscale canadienne* (2010) vol. 58, no 1, 25-61. A este respecto, han sido descubiertas varias irregularidades en la tasación y aprobación de inmuebles incluidos en el programa que está poniendo en peligro la sostenibilidad del mismo.

³⁶³ habilitado por la Ley de Colorado (CRS §39-22-522 (4) (a)).

³⁶⁴ Code of Virginia Title 58.1. Taxation Chapter 3. Income Tax.

³⁶⁵ Ibid.

La Ley de Florida establece claramente la obligación de notificación por parte del propietario del terreno si la tierra objeto de servidumbre ha dejado de cumplir con los requisitos necesarios establecidos para el propósito de conservación. La no realización de la mencionada notificación lleva aparejada la obligación de devolver todo el crédito desgravado más un 15% de interés anual, además de una sanción del 50% por el total de los impuestos dejados de ingresar como consecuencia de la constitución de la servidumbre de conservación. La propiedad estará sujeta a embargo preventivo por la suma de los impuestos y multas pendientes de pago. Por otro lado, si dicha persona o entidad ya no es dueño de propiedad alguna en ese condado, pero es titular de las mismas en otro condado o condados, el tasador de propiedades registrará un aviso de gravamen de impuestos en cualquier otro condado o condados, que servirá para la identificación de los bienes propiedad de dicha persona o entidad con objeto de reclamar el pago de la deuda y la sanción si este no se hubiera producido³⁶⁶.

I. ARGUMENTOS Y REQUISITOS PARA LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL CRÉDITO FISCAL AMERICANO COMO SISTEMA DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP ESPAÑOLES

A. INTRODUCCIÓN

A la vista de todo lo mencionado sobre el crédito fiscal como elemento para asegurar la biodiversidad en EEUU, entendemos práctico y –por qué no– ilusionante por su novedad realizar una propuesta de transposición que nos permita compensar a nivel tributario el lucro cesante en nuestros ENP.

Señalamos a continuación varios beneficios que entendemos pueden producirse en este ámbito.

³⁶⁶ Section 1. Section 196.26, Florida Statutes, apartado 9.

1) El crédito sobre la cuota supone una técnica desgravatoria realmente efectiva ya que permite liquidar la deuda en los casos de falta de efectivo, ya que algunos Estados permiten solicitar esta liquidación al propio Estado o venderlo a un tercero.

2) Entendemos que la transmisibilidad reduce el impago de tributos, ya que un crédito puede ser comprado por un precio inferior al que este tenía en el momento de constituirse por parte de otro sujeto pasivo distinto al que lo constituyó. De esta manera, el vendedor obtiene liquidez y el comprador podrá llegar a asumir una deuda tributaria pendiente a un precio inferior al valor real, lo que le permitirá realizar frente a la misma por ser –en realidad– menor por lo ya señalado.

Dado que algunos Estados permiten que el crédito se aplique a los impuestos federales para su compensación, el efecto de disminución de la morosidad se muestra evidente, ya que aunque no se tuviera liquidez para el pago de los impuestos federales, estos serían compensados también con el crédito fiscal que se originó en los estatales.

3) Tanto por su cuantía como por el sistema desgravatorio posee un gran interés frente a otras figuras mucho más modestas que adolecen de un beneficio realmente efectivo por su alta cuantía, verificable por sus destinatarios e –incluso– transmisible.

Después de todo lo visto, afirmaremos que la transposición de la Ley americana de custodia del territorio a la compensación tributaria del lucro cesante en los ENP españoles, no es algo extraño a nuestra propia legislación en lo que a posibilidades de puesta en práctica se refiere. Como se demuestra en los siguientes párrafos, existen argumentos sólidos para introducir esta figura para la compensación tributaria objeto de nuestro estudio.

En primer lugar, la Unión Europea aconseja la aplicación del crédito fiscal a los Estados miembros. Existen varios ejemplos de aplicación del crédito fiscal en los diferentes impuestos estatales españoles a instancia comunitaria. Ejemplo de ello fue la decisión del Comité Económico y Social Europeo

(CESE)³⁶⁷ a través de la cual se animaba a los Estados miembros a fomentar la I+D³⁶⁸ utilizando tres tipos básicos de incentivo fiscal: el aplazamiento fiscal, la deducción fiscal y el crédito fiscal.

Otro caso es el apuntado por BALSEIRO GARCÍA, aludiendo a la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, ha sido sustancialmente modificada en diversas ocasiones.³⁶⁹ En relación a la existencia y aplicación concreta del crédito fiscal, la sociedad matriz debe poder deducir todo impuesto abonado por cualquiera de las filiales de la cadena, con supeditación al cumplimiento de las condiciones establecidas en la Directiva.

El crédito fiscal es utilizado a nivel estatal en diferentes ocasiones en España. Ciertamente que en ocasiones no se alude específicamente a esta expresión para regular determinadas acciones incentivadoras o compensadoras, pero sí pueden comprobarse en base a sus efectos.

Fuera de los casos mencionados de aplicación del crédito fiscal en el IS, el IRPF cuenta con algunas notas sustantivas que sugieren la inclusión de esta figura dentro de su articulado. Buen ejemplo de ello es el apuntado por CUBILES SÁNCHEZ-POBRE al analizar la naturaleza jurídica de la llamada

³⁶⁷ Que emitió un dictamen sobre la Comunicación de la Comisión relativa a la utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D en el IS. Se animaba a los Estados miembros a fomentar la I+D.

³⁶⁸ El objetivo de la Comunicación era ayudar a los Estados miembros de tres maneras: aclarando las normas jurídicas derivadas del Derecho comunitario aplicables a los incentivos fiscales de los Estados miembros a favor de la I+D; destacando las características generales del diseño del régimen fiscal y de los incentivos en materia de I+D, sobre la base de un análisis de buenas prácticas realizado por expertos; entablando un debate sobre una serie de posibles iniciativas futuras destinadas a abordar de manera coherente cuestiones de interés común.

³⁶⁹ BALSEIRO GARCÍA, G., "Fiscalidad común para sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes", Impuestos, Núm. 4, La Ley, 15 de febrero de 2012. El objetivo de la Directiva era eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz. Cuando los grupos de sociedades se organizan en cadenas de sociedades y los beneficios lleguen a la sociedad matriz, distribuidos a través de la cadena de filiales, se ha considerado necesario eliminar la doble imposición mediante exención o crédito fiscal.

"Deducción por maternidad"³⁷⁰. En opinión de esta autora, el legislador decidió llamar a este beneficio establecido para las madres trabajadoras «deducción», pero las características de su regulación la alejan de las deducciones presentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁷¹. Numerosos autores se plantean la naturaleza real de esta deducción por maternidad. Para GARCÍA BERRO se trata sin duda de una deducción "sui generis" y MORENO MORENO afirma que se trata «de una medida muy peculiar e inédita en la estructura del impuesto ya que opera como un crédito fiscal con devolución». En el mismo sentido, PAZOS MORÁN recalca que la deducción por maternidad no es otra cosa que "una desgravación reembolsable, la primera de este tipo que se introduce en España".³⁷²

En el caso del IVA, la especial mecánica que engloba este impuesto origina que, como señala GALAPERO FLORES, tendremos que la cuota devengada supone un crédito del Tesoro respecto del empresario o profesional. Es decir, el sujeto pasivo adeuda la cuota devengada sin perjuicio de que pueda minorarla en las cuotas soportadas deducibles. Por otro lado, puede

³⁷⁰ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "Las deducciones a favor de la madre trabajadora en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Impuestos*, Núm. 6, La Ley, 1 de junio de 2013,

³⁷¹ En opinión de ésta autora, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se contemplan dos tipos de deducciones: las que se restan de la cuota íntegra, que pretenden incentivar la realización de determinadas inversiones o gastos mediante la reducción de la factura fiscal del contribuyente pero, eso sí, sin que puedan generar una cuota diferencial a devolver y las que se restan de la cuota líquida, que sí pueden dar lugar a una cuota a devolver, porque no tratan de incentivar un determinado comportamiento sino simplemente de evitar que una misma renta sufra una doble imposición.

Sin embargo, esta clara distinción entre deducciones por inversiones y las deducciones para evitar la doble imposición quedó empañada por la aparición de la deducción de maternidad, la cual aparece como un "tertium genus", ya que se la incluye entre las deducciones que se restan a la cuota líquida. Se pretende incentivar un comportamiento, que la mujer acceda a un empleo y que no por ello renuncie a ser madre, ofreciéndole una cantidad fijada en la Ley, que puede dar lugar a una cuota a devolver a pesar de que, obviamente, no hay un impuesto ya pagado que lo justifique. Por otro lado, sabemos que su importe puede ser anticipado en determinados casos. Por todo ello, la aparición de esta figura resulta desconcertante, ya que no podía encuadrarse claramente en los dos tipos de deducción hasta ese momento existentes.

³⁷² GARCÍA BERRO, F., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)*, en AAVV (Coord. PÉREZ-ROYO, F.), MORENO MORENO, C.: *Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento*, Documentos IEF, 2004, Núm. 18. - PAZOS MORÁN, M., *Género e Impuesto sobre la Renta en España. Propuestas de reforma*, en AAVV (Dir. PAZOS MORÁN, M.): *Política fiscal y Género*, IEF, Madrid, 2005, págs. 97- 126. Citados por CUBILLO SÁNCHEZ- POBRE

ocurrir también que en la declaración-liquidación sí conste un resultado a ingresar y se haya producido un ingreso en el Tesoro, en cuyo caso hablaríamos de la existencia de un ingreso indebido³⁷³.

En otro orden de cosas, la implantación del crédito fiscal cuenta con antecedentes importantes en la normativa autonómica, precisamente donde veremos que tiene sentido su implantación desde el punto de vista competencial para la compensación del lucro cesante en los ENP. El Territorio Histórico de Álava adoptó diversas medidas de reducción de impuestos, entre ellas un crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones empresariales en activos fijos³⁷⁴. La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podía aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquél en que se dictó el Acuerdo por dicha diputación.

En los mismos términos se recogió en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Vizcaya, esta vez con un período de compensación de 5 años³⁷⁵ y en Guipúzcoa³⁷⁶. La Comisión Europea, mediante tres Decisiones de 11 de

³⁷³ GALAPERO FLORES, R., "Rectificación de las autoliquidaciones tributarias", *Impuestos*, Núm. 8, la Ley, 2014.

³⁷⁴ Este crédito fiscal fue establecido por la Disposición Adicional Sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995, que es del siguiente tenor:

«las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

³⁷⁵ La Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996 de Vizcaya, de 26 de diciembre (en lo sucesivo, «la Norma Foral 7/1996 de Vizcaya»), establece: «Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según acuerdo de la Diputación Foral de Vizcaya, gozarán de un crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine ésta, aplicable a la cuota a pagar del impuesto.

³⁷⁶ La disposición Adicional Décima de la Norma Foral 7/1997 de Guipúzcoa, de 22 de diciembre de 1997 (en lo sucesivo, la «la Norma Foral 7/1997 de Guipúzcoa», establece: «las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuados desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Guipúzcoa, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Gipuzkoa aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya

julio de 2001 calificó de ayudas incompatibles con el mercado común los mencionados créditos fiscales. El contenido de estas tres decisiones es prácticamente igual que el de las Decisiones relativas a las Vacaciones Fiscales³⁷⁷.

De lo anterior se deriva que la aplicación de créditos fiscales por parte de las CCAA no es sencilla debido al cumplimiento de la normativa de las ayudas de Estado, lo que no impediría su aplicación para el caso de la compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos según veremos más adelante.

Junto a todo lo anterior, para dilucidar si el sistema aplicado en EEUU para incentivar la protección de terrenos es aplicable a la realidad española deben considerarse algunas cuestiones de orden material y formal que pasamos a analizar a continuación. Como regla general, el RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación³⁷⁸ señala en su art. 55 que “Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo.”

Desde esta perspectiva, es evidente que la legislación española regula el crédito fiscal de manera expresa. La cuestión que surge es cuáles serán las características que deberá contener el crédito fiscal para que sea realmente efectivo de cara a compensar el lucro cesante en los ENP. Para la propuesta de dichas características utilizaremos el trabajo realizado por PERAIRE SORIANO, autor de un magnífico estudio en el que se contrasta la figura del crédito fiscal con el cuadro de principios que debe inspirar todo sistema de incentivos para

dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

³⁷⁷ ORENA DOMÍNGUEZ, A., “País Vasco: Ayudas de Estado y cuestión prejudicial (1)”, *Revista de Derecho de la Competencia y la Distribución*, Núm 9, La Ley, 2009.

³⁷⁸ BOE» núm. 210, de 2 de septiembre de 2005.

que sea realmente eficaz³⁷⁹. En opinión de este autor, el cuadro de principios debe ser el siguiente:

- a) Sencillez y claridad en los incentivos en su normativa, en su aplicación y en su control
- b) Generalidad del incentivo: en el espacio, reducción del casuismo; y en el tiempo, permanencia de la norma básica y del sistema
- c) Relación directa con el objeto a incentivar
- d) Importancia cuantitativa del incentivo
- e) Inmediatez del disfrute

A nuestro modo de ver, todo lo señalado por este autor se sustancia en algunas particularidades con las que habrá de contar el crédito fiscal aplicado a la compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos, a saber, la necesidad de reserva de Ley, la posibilidad de compensación de todo tipo de deudas tributarias, la capacidad de transmisión del crédito por parte del interesado y todo lo relacionado con el control de la aplicación del mismo. Pasamos pues a estudiar estas cuestiones en los siguientes apartados.

Comenzando por la reserva de Ley, al igual que hemos recogido en la normativa americana, parece innegable que la puesta en marcha de un crédito fiscal en la normativa española debe venir regulado por Ley. Siguiendo en este tema a CASAS AGUDO Y ESPIGARES HUETE, “el concepto de legalidad ante el que nos encontramos debe entenderse en el sentido de que la medida de garantía del crédito tributario deberá encontrarse contemplada en una norma de rango legal y no como una eventual obligatoriedad en su exigencia y correlativo deber de prestación por parte del ente público exactor del tributo y del obligado tributario respectivamente”³⁸⁰.

³⁷⁹ PERAIRE SORIANO, J. M., “El crédito fiscal por inversiones y por creación de empleo”, *Revista Crónica Tributaria*, Núm. 40/1982.

³⁸⁰ CASAS AGUDO, D. Y ESPIGARES HUETE, J., “Precisiones en torno a la utilización de las garantías con cláusula de pago «a primer requerimiento» en el ámbito tributario” *Impuestos*, Núm. 1, la Ley 2009.

Abundando en esta idea, cabría pensar que, mientras los privilegios crediticios (art. 77, 78 y 79 LGT) surgen automáticamente (*opera legis*), otras garantías del crédito fiscal como por ejemplo algunas de las garantías reales que le asisten, en tanto que en su origen es esencial un acuerdo constitutivo por las partes o un acto unilateral del deudor, no obedecen al principio de legalidad. No obstante, en la medida en que la Ley determina los tipos de garantías reales que existen a través de la previsión de las diversas modalidades de acuerdo que las partes pueden alcanzar así como sus requisitos y efectos, debe concluirse que este tipo de garantías también se rigen por el principio en cuestión. El soporte normativo legal viene exigido en el caso de las garantías del crédito tributario por la excepción al principio de la *pars conditio creditorum* y a la responsabilidad patrimonial del deudor del artículo 1911 CC.

Por otro lado, es requisito para la aplicación del crédito fiscal, que sea susceptible de ejercer sus efectos en una línea de tiempo posterior a su constitución. Como hemos visto en el derecho de EEUU, la posibilidad compensatoria en ejercicios posteriores es lo que otorga a este instrumento una importancia decisiva, y precisamente esta característica es la que la normativa española está asumiendo con mayor rigor en las últimas reformas legislativas de índole tributaria. En este sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2008, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Señala la resolución que “la liquidación tributaria, como horizonte del procedimiento, existirá siempre y constituirá una fotografía del tributo y de sus circunstancias en un momento determinado. Algunas de estas circunstancias se proyectarán hacia el futuro, como en el caso del crédito fiscal por resultados negativos o en el caso también del crédito fiscal por deducciones que no han podido ser aplicadas en su totalidad y gozan de la característica de mantener durante un lapso temporal determinado esta virtualidad”.

Por su parte, la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades³⁸¹ sustituye a la anterior normativa reguladora de este Impuesto, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el marco

³⁸¹ BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

de la reforma del sistema tributario, que incorpora importantes y numerosas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Una de las novedades importantes a destacar, es la referente a la compensación de las bases imponibles negativas ("pérdidas"), siendo las modificaciones más importantes las siguientes:

A) Desde el punto de vista temporal, a partir de 2015, las empresas podrán compensar las bases imponibles negativas sin límite temporal (hasta 2014 el plazo de compensación era de un máximo de 18 años). Esta ampliación del plazo es también aplicable a las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2015. De esta forma, podrán compensarse de forma indefinida todas las bases imponibles negativas generadas a partir de 1997.

B) Por lo que se refiere a la limitación del importe a compensar, no se fija en la nueva Ley ningún límite temporal para su compensación, antes bien, se establece una limitación del importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar en un 70% (en 2016, el 60%) de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de 1 millón de euros³⁸². Dicho límite de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible de las empresas con anterioridad a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.

Unido a lo anterior, como señalan GARCÍA-HERRERA y GARCÍA CARRETERO, la norma recoge una serie de supuestos con una finalidad antiabuso en los que no se admite la compensación de las bases imponibles negativas. Lo que se trata de impedir es la compra de sociedades inactivas o cuasi activas para aprovecharse de la compensación³⁸³.

De todo lo visto se deriva que la aplicación del "Carry-forward" característico del crédito fiscal americano -en este caso aplicable a la base y no

³⁸² Art. 26 párrafo segundo LIS.

³⁸³ GARCÍA HERRERA BLANCO, C., y GARCÍA CARRETERO, B. *Impuesto de Sociedades*, en la obra colectiva *Sistema fiscal español*, coordinada por De LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLÁ, R. Y MARTÍNEZ LAGO, M.A., Iustel sexta edición, Madrid, 2015, pág. 147.

a la cuota- está constituyendo una de las principales novedades en la legislación española a nivel de compensación. Trasladar esta cuestión a la cuota diferencial como se ha realizado con el tema de las ayudas a la maternidad nos parece indispensable para crear mecanismos de incentivo realmente efectivos para la conservación de la naturaleza y la compensación del lucro cesante.

Desde otra perspectiva, ha de resolverse si la aplicación del crédito fiscal serviría sólo para compensar la deuda tributaria del ente administrativo acreedor (entidad local, CCAA) o –como en EEUU- el crédito servirá para compensar no sólo deudas estatales sino también federales en el caso de existir remanente. La AGE tiene alguna experiencia en este sentido. Según señala el RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación en su art. 60 “las deudas de naturaleza pública vencidas, líquidas y exigibles que los entes territoriales, organismos autónomos, Seguridad Social y demás Entidades de derecho público tengan con la Hacienda pública estatal podrán extinguirse mediante deducción de las cantidades que la Administración General del Estado deba transferir a las referidas Entidades”.

En el caso señalado, nos encontramos ante el supuesto de un acreedor (el Estado) con diferentes deudores (diversas administraciones) a los que debe dinero. En este caso, existe una compensación crediticia que estabiliza la relación. En cambio, las deudas tributarias de las diferentes administraciones poseen acreedores diferentes, de manera que no será lo mismo compensar un crédito que se tiene con una que con otra. Cuestión diferente es que pudiera realizarse un sistema de cesión de competencias de recaudación que incluyera la posibilidad de que una CCAA estableciera un crédito fiscal de compensación del lucro cesante (por ejemplo) y el remanente no utilizado para compensar el crédito con esta administración, pudiera ser recaudado en el orden de sus competencias (al ser disponible) y transferido a la AGE para compensar con ella un crédito a este nivel administrativo.

B. LA APUESTA POR LA “TRANSMISIBILIDAD” DEL CRÉDITO FISCAL PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP ESPAÑOLES

Debemos partir de la base que la jurisprudencia española es profusa a la hora de señalar el carácter intransferible del crédito fiscal. El Tribunal Económico-Administrativo Central señaló en el ámbito de la compensación de bases, que “las bases negativas podrán ser compensadas con las positivas, confiriendo así a tal compensación naturaleza personalísima e intransferible, de modo que sólo en caso de autorización expresa del legislador tal carácter pueda ser excepcionado (lo que ocurre en el régimen especial de neutralidad)”.³⁸⁴

Su carácter personalísimo deriva del hecho de que el crédito fiscal por bases impositivas negativas pendientes de compensación pertenece a la estructura de la obligación tributaria del sujeto pasivo que obtuvo las bases impositivas negativas, dentro pues de la relación jurídico tributaria cuya indisponibilidad proclamaba el artículo 36 de la Ley 230/63 General Tributaria haciéndolo, hoy el actual artículo 18 de la Ley 58/2003, modificada parcialmente por Ley 34/2015, de 21 de septiembre³⁸⁵. Nos encontramos por tanto ante un derecho intransferible del que sólo puede servirse su titular en el proceso de fijación de su propia base imponible.³⁸⁶

Sabemos que la compensación a pesar de tener un carácter personalísimo puede ser excepcionada no sólo en impuestos como el de sociedades sino también en el IRPF. A modo de ejemplo, el art. 81 bis de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que recoge las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. En el apartado 4, se señala que "reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa".

³⁸⁴ Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 2a, Resolución de 28 May. 2013, Rec. 4850/2010.

³⁸⁵ BOE 22 de septiembre de 2015. El art.18 señala claramente que "el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa".

³⁸⁶ Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección 2 Vocalía 2a, Resolución de 28 May. 2013, Rec. 4850/2010.

A nuestro entender, a pesar de que la práctica jurídica española aluda al crédito fiscal como intransferible, pensamos que la posibilidad señalada ofrece un argumento suficiente para apoyar la transferibilidad. En el crédito americano se originaba un derecho a deducción por parte del comprador frente a la hacienda pública, exactamente lo mismo que ocurre en el supuesto señalado del IRPF. La única diferencia es que mientras en España se habla de “cesión” en el derecho de EEUU se habla de “transmisión”, lo que en nada altera el orden de las cosas para legitimar jurídicamente lo que aquí proponemos. Como ya hemos señalado en otros puntos de este capítulo, si lo que se quiere es un incentivo realmente efectivo para mantener los cultivos y otras actividades en un ENP, la posibilidad de que el propietario tenga la posibilidad de vender su crédito en caso de necesidad, coadyuvará sin duda a la tarea protectora.

Ya hemos señalado que la doctrina canadiense encabezada por ZWEIBEL y COOPER, indica que el principal problema que surge en la venta del crédito es la posibilidad de que la donación de tierras acabe convirtiéndose en una actividad con fines puramente mercantiles, relegando a un segundo plano la finalidad protectora. Podría pensar se que la aplicación en España sería dificultosa ya que como señala HINOJOSA TORRALVO, “las imprecisas intervenciones legislativas en materia de lucha contra el fraude han hecho uso de de figuras inapropiadas, que han llevado prácticamente a desnaturalizar” (...) “Está sucediendo con la aplicación sesgada que hace la administración tributaria de las normas de interpretación de la LGT, despreciando la norma sobre el abuso del derecho, fraude de Ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT, para aplicar indiscriminadamente la de simulación de art. 16 LGTy prescindiendo, no ya del sentido común, sino de una mínima sujeción a la propia LGT³⁸⁷ .

En el caso de la aplicación del crédito fiscal para la compensación del lucro cesante en España este problema no surgirá. El motivo es sencillo, la compensación del lucro cesante se produce –en primer lugar- sobre terrenos previamente declarados como protegidos, de manera que la totalidad de los mismos tendrán un interés ecológico demostrado sin que pueda darse el caso

³⁸⁷ HINOJOSA TORRALVO, J.J., *El Fraude fiscal: una lucha de contrastes*, en la obra dirigida por este autor: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, 2012.

de que se incorporen al sistema de crédito terrenos con poco valor ambiental como ocurría en EEUU. Además, este tipo de terrenos cuentan con limitaciones y prohibiciones específicas, lo que impediría que en ellos se realizasen actividades contrarias a lo establecido en los instrumentos de planeamiento.

En segundo lugar, ya veremos que para disfrutar de la compensación del crédito en los casos de explotaciones económicas en ENP, dichas actividades deben haber sido realizadas de manera tradicional en la zona de referencia. Se elimina así la posibilidad de que nuevas técnicas poco respetuosas con el espacio (agrícolas o de otra índole) pudieran ponerse en marcha atraídas por los beneficios fiscales del mismo supeditando las tareas de protección.

En tercer lugar, la legislación española ya cuenta con mecanismos para evitar que el crédito fiscal pueda ser utilizado con fines distintos a los establecidos. Dichos mecanismos aparecen por ejemplo para el caso de las medidas para evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas. El objetivo será evitar la adquisición de dichas sociedades con bases imponibles negativas con un fin fraudulento valiéndose de la simulación. Dicha simulación es la que aparecería también con los terrenos protegibles en los que sólo se buscase un incentivo económico aprovechándose de los mismos para hacer negocio.

Para resolver los casos de simulación, la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece medidas que impiden este aprovechamiento fraudulento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal. En concreto, la nueva Ley indica que no podrá compensarse bases imponibles negativas, además de en los supuestos recogidos en la antigua normativa³⁸⁸, cuando la entidad adquirida se encuentre en determinadas circunstancias:

³⁸⁸ Es decir, cuando: (a) la mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa; b) las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

1. No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición (antes se hablaba de “entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social”)
2. Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50% del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Similares disposiciones podrían ponerse en práctica para evitar la utilización fraudulenta del crédito fiscal, especialmente en lo relacionado con el marco temporal de actividad desarrollada por la explotación económica en el ENP. Desde luego, parece que la demostración de la tradición en el ejercicio de las explotaciones económicas y de la protección de la biodiversidad en general, habrían de ser requisitos indispensables para aceptar un acuerdo de custodia sin riesgo de que se malogre por sus objetivos meramente crematísticos.

Por último, señalar que un crédito fiscal transferible permite aumentar la liquidez y el disponible para las empresas promoviendo -por tanto- la inversión, lo que en las áreas protegidas puede constituir un incentivo de primer orden para el mantenimiento de explotaciones y la modernización de las mismas. En este sentido se posiciona ROMERO JORDÁN, al señalar que el crédito fiscal actúa como una especie de cheque en blanco que la empresa puede hacer efectivo durante un determinado número de años contra la cuota del Impuesto de Sociedades; de esta forma se reduce la carga impositiva, y se mejora la liquidez necesaria para acometer proyectos de inversión ³⁸⁹.

³⁸⁹ ROMERO JORDÁN, D., *Crédito Fiscal a la Inversión en el Impuesto de Sociedades y la neutralidad impositiva*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 1/00, 1998. <http://www.ief.es/papelest/pt1998.htm>.

Para ser honestos, las bondades del crédito fiscal como promotoras de la inversión funcionan de una manera especial en las empresas grandes y no tanto en las de reducida dimensión. Como acertadamente señala RUIZ-HUERTA, los aspectos financieros juegan un papel importante en las decisiones de inversión, y por ello en la eficacia del crédito fiscal a la inversión. Para que las empresas puedan hacer uso del crédito fiscal primero tienen que invertir. En consecuencia, el crédito no ayudará a desbloquear los proyectos marginales de inversión de las empresas que carezcan de la liquidez necesaria en cuantía, coste y plazo adecuados. En consecuencia, en presencia de restricciones financieras, se espera que las variables fiscales como el crédito fiscal tengan un efecto reducido en las variables de inversión. Por tanto, teniendo en cuenta que las empresas de menor dimensión tienen una mayor probabilidad de enfrentarse a restricciones financieras, cabe esperar una menor eficacia del crédito fiscal en tales empresas³⁹⁰.

Los créditos fiscales transferibles son una realidad en varios de los países de entorno comunitario. En el área de los incentivos a la maternidad es especialmente relevante esta cuestión. En Dinamarca, por ejemplo, se ofrece un crédito fiscal del 6,26% de la deducción personal en la cuota. Dicho crédito es transferible al cónyuge. En otros países como Holanda, existe una deducción básica que es transferible al cónyuge³⁹¹.

³⁹⁰ ROMERO JORDÁN, D., Y RUIZ HUERTA CARBONELL, J., "Crédito fiscal, costes financieros e inversión empresarial: evidencia para España con un panel de microdatos tributarios", *Revista de Hacienda Pública Española*, 158-3/2001 (153-190).

³⁹¹ Ciertamente que en todos estos casos, la finalidad incentivadora de la maternidad se contrapone con la de la incorporación de la mujer al mercado de trabajo, en caso de que el crédito sea transferible. Ponemos este ejemplo para ilustrar que la transmisión del crédito fiscal debe valorarse en función de los objetivos que quieren conseguirse con su aplicación; esto es debe estudiarse su finalidad principal teniendo en cuenta que puede contar con "efectos secundarios" en otras áreas. Como señala ZÁRATE MARCO, las deducciones en la base imponible parcialmente transferibles o, mejor aún, las no transferibles en absoluto, pueden estimular la oferta laboral de las mujeres casadas o por lo menos no desincentivarla, ya que suministran a la pareja una menor renta neta (en comparación con las deducciones totalmente transferibles) cuando uno de los dos (digamos la mujer) no trabaja, al perder el derecho a la deducción de la mujer.

Si, por el contrario, lo que se pudiera transferir totalmente fueran créditos fiscales, esto es, deducciones en la cuota, la mujer casada no tendría incentivos ni desincentivos para trabajar, puesto que si ella no trabajara su crédito fiscal se lo aplicaría su marido, siendo el beneficio total el mismo que si ella trabajara y se lo aplicara ella. En cambio, si los créditos fiscales no fuesen transferibles y la mujer no trabajara, perdería su crédito fiscal, lo cual podría incentivar su incorporación al mercado de trabajo en ZÁRATE MARCO, A., *Incentivos fiscales*

Fuera del ámbito comunitario, Canadá es uno de los países donde más profusamente se utiliza el crédito transferible tanto en el impuesto sobre la renta como en el de sociedades. En países como República Dominicana la venta del crédito fiscal es norma habitual para la promoción de sectores específicos como el del cine.³⁹²

C. COMPENSACIÓN Y COMPROBACIÓN DEL CRÉDITO

El establecimiento del crédito fiscal debe completarse con una posibilidad de comprobación con la finalidad de otorgar mayor seguridad jurídica en el proceso. A este respecto no sería necesaria ninguna reforma o adaptación en la legislación española si quisiéramos introducir un crédito fiscal para la compensación del lucro cesante. En el sistema español, el art. 69. del RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades señala en su apartado 5 que "en el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas, dicha solicitud contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de la deuda tributaria cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe y concepto. Se indicará también la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en el caso de deudas con plazo de ingreso en período voluntario.

y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo, Instituto Estudios Fiscales, documentos, N° 1/03.

³⁹² La Ley No. 82-13 que modifica la Ley 108-10 de fomento de la actividad cinematográfica en la República Dominicana recoge en su art. 39. Crédito Fiscal Transferible. "Podrán optar por beneficiarse de un crédito fiscal equivalente a un veinticinco (25%) de todos los gastos realizados en la República Dominicana, las personas naturales o jurídicas que produzcan obras cinematográficas y audiovisuales dominicanas o extranjeras en el territorio dominicano. Dicho crédito podrá ser usado para compensar cualquier obligación del Impuesto Sobre la Renta o podrá ser transferido en favor de cualquier persona natural o jurídica para los mismos fines.

b) Identificación de la autoliquidación en que se genera el crédito exigible frente a la Administración tributaria cuya compensación se pretenda.

c) Manifestación del contribuyente indicando que no se ha solicitado el abono del referido crédito ni se ha solicitado su compensación por el mismo importe con otras deudas tributarias.

En el ámbito autonómico que será donde propongamos la aplicación del crédito fiscal, existen algunos ejemplos de ésta comprobación, de manera que no sería necesario establecer tampoco una nueva normativa añadida a la propia del establecimiento del crédito fiscal de cara a su entrada en vigor.

En este aspecto, ROLDÁN MENDIGUREN³⁹³ pone el ejemplo del art. 64 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia que señala que “la Administración tributaria podrá, en todo caso, realizar las oportunas actuaciones de comprobación e investigación para determinar la realidad, procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, de las deducciones de la cuota, de las cuotas objeto de compensación o devolución correspondientes a impuestos en los que esté establecido el mecanismo de repercusión de los mismos, así como de cualquier otro crédito fiscal, cuya compensación, deducción, devolución o disfrute pretendieran los obligados tributarios, cualquiera que sea el ejercicio en que se originó el derecho a los mismos”.

V. OTRAS FORMAS DE PROMOVER LA PROTECCIÓN DE LA NATURALEZA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO DE EEUU: LOS FONDOS DE CONSERVACIÓN DE LA NATURALEZA

Los fondos de conservación son un sistema realmente interesante de cara a promover las iniciativas privadas en materia mediambiental. Piénsese qué ocurriría si en nuestra declaración de la renta pudiéramos especificar los

³⁹³ ROLDÁN MENDIGUREN, I., "Casos Prácticos de Comprobación", *Impuestos*, Núm. 12, la Ley 2009.

finés de interés social a los que concretamente queremos que se destinen nuestros impuestos. O -desde otra perspectiva- cómo reaccionaría el contribuyente si los ingresos indebidos que debe ingresar la administración a un determinado sujeto pasivo, pudieran dedicarse por éste a un proyecto concreto de restauración.

A pesar de que esto no cuenta con el interés necesario para abordarlo en toda su amplitud debido al objeto de esta tesis, hemos de señalar que su importancia puede ser de aplicación muy práctica en nuestro sistema. En diferentes Estados existen las posibilidades anteriormente mencionadas. Por ejemplo, Delaware posee importantes incentivos a las aportaciones a fondos de protección de la naturaleza como el "Fondo de Conservación y Preservación de la Naturaleza, Pesca y Vida Silvestre". Según lo recogido en la legislación de este Estado ³⁹⁴, cualquier individuo puede designar voluntariamente una contribución de cualquier cantidad al mencionado fondo. El importe se deducirá de la devolución de impuestos a los que dicha persona tiene derecho en los casos en los que haya nacido este derecho; o la cantidad designada puede añadirse al pago del individuo de los impuestos debidos. De esta forma, la administración actúa como recaudadora de una cantidad que adeudará a la entidad propietaria del fondo de conservación.

También destacan iniciativas como las aportaciones al "Fondo para la Restauración del Río Escénico"³⁹⁵. En este caso, el contribuyente que reclama la devolución de un ingreso indebido a la Hacienda Pública en el impuesto sobre la renta, puede elegir que la cantidad adeudada se destine a este fondo de protección medioambiental. Por otro lado, el contribuyente puede designar voluntariamente una contribución al fondo. Dicha contribución se deducirá de la devolución de impuestos a los que dicha persona tiene el derecho³⁹⁶

³⁹⁴ Recogido en el Title 30 - State Taxes, Subchapter IX Miscellaneous § 1181 Procedures for contributions to the Delaware Nongame Fish and Wildlife, Habitat and Natural Areas Preservation Fund.

³⁹⁵ Title 30 - State Taxes, § 1194 White Clay Creek Wild and Scenic River Restoration Fund.

³⁹⁶ (78 Ley Delaware. C 38, § 1.)

VI. BREVE ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA CUSTODIA DEL TERRITORIO EN CANADÁ

El Programa Canadiense de Donaciones Ecológicas (Ecogifs) es la herramienta establecida por el gobierno para la creación de créditos fiscales a la conservación de manera similar al sistema estadounidense ya estudiado³⁹⁷. Una donación ecológica o “Ecogif”, es la constitución de una servidumbre de conservación sobre un determinado espacio de tierra. Para que dicha donación sea calificada de “Ecogif”, deberá ser realizada por parte de un particular o empresa a una entidad cualificada como ocurría en EEUU. Junto a esto, la tierra incluida en la servidumbre de conservación debe ser “sensible desde el punto de vista ecológico” y ser denominada como tal por el Ministerio de Medio Ambiente de Canadá³⁹⁸.

En el caso de Canadá, los acuerdos de custodia del territorio forman parte de un programa puesto en marcha por las diferentes provincias con una denominación propia. A modo de ejemplo, en Ontario se ha creado el denominado "Ontario CARE" que convive con otras iniciativas como el Programa de Protección de Praderas", y el “Programa de la Custodia del Territorio Notario”. En la Columbia Británica, se ofrecen diferentes incentivos para convertir las denominadas “tierras marginales” en tierras de “cobertura permanente” a través del programa “Cubierta Permanente”³⁹⁹. Ésta regulación es la más parecida al sistema de incentivos establecido en España para la custodia del territorio precisamente porque ambas legislaciones han tenido un nacimiento cercano aunque en el caso español ha sido un tanto posterior.

³⁹⁷ Desde 1995 en que se puso en marcha el programa, han ido evolucionando los beneficios fiscales unidos al mismo.

³⁹⁸ *The Ecological Gifts program, Donation and Income Tax Scenarios*, Environnement Canadá, 2013.

³⁹⁹ Otras provincias y territorios ofrecen una amplia gama de programas de incentivos para proteger la calificación tierra como hábitat importante de la fauna. Hay ejemplos significativos como el Buck Alberta y su Programa de Protección de la Vida Silvestre. También destacan el Programa Hábitat Manitoba, El Saskatchewan Pesca y Fondo de Desarrollo de la Vida Silvestre, el Fondo de Conservación de Nueva Escocia Hábitat y la Ley sobre las Reservas Naturales de Quebec en terrenos privados, que supuso el inicio de la contribución de los terratenientes a la conservación conservación de la biodiversidad.

Por lo que se refiere a las servidumbres de conservación en los impuestos federales deseamos realizar especial referencia al impuesto sobre la renta. La deducción en el impuesto sobre la renta canadiense en el ámbito ecológico posee cierta tradición desde que en el año 1999, la Comisión de Ecología del Ministerio de Hacienda, incluyera una recomendación dirigida a la protección y conservación del espacio natural mediante la reducción de las ganancias de capital en el IRPF entonces establecida en un 50%⁴⁰⁰. Al igual que ocurría en el derecho estadounidense, el propietario de un terreno puede elegir entre transmitir éste a una entidad no lucrativa a través de la donación de la propiedad o podrá también constituir una servidumbre de conservación.

En la actualidad, El art. 37 del Income tax act⁴⁰¹ canadiense, recoge que en su apartado a.2 .1 que la plusvalía del contribuyente (donante) durante un año fiscal contado a partir de la donación de una propiedad es igual a cero si “la transmisión se realiza por vía de donación a un donatario calificado de Charity⁴⁰²”. En cualquier caso se exige que el valor de la donación esté certificado por el Ministerio de Medio Ambiente.⁴⁰³

Es esencial en el programa canadiense que se despeje desde el principio si lo que se va a realizar es una donación o una venta por debajo del valor de mercado. Como señala UNGER, las implicaciones fiscales difieren significativamente en función de si la servidumbre de conservación es donada a un “concesionario de caridad” o es pagada por el que la recibe⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ Ibid.

⁴⁰¹ Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

⁴⁰² Que no sea una fundación privada con ánimo de lucro. El artículo 110.1.d señala que una organización benéfica registrada, es aquella que cuenta entre sus principales propósitos la conservación y protección del patrimonio ambiental de Canadá. Este propósito principal, debe estar aprobado por el Ministerio de Medio Ambiente canadiense o la persona designada por él respeto de la donación.

⁴⁰³ Art. 110.1, i.

⁴⁰⁴ UNGER, J., *Legal Aspects of Conservation Easements*, Environmental Law Centre, www.elc.ab.ca. La venta de una servidumbre de conservación puede dar lugar a una ganancia de capital que está sujeto a una tasa del 50% en el Impuesto sobre la Renta. En el artículo 38 del ITA se describe el cálculo de las ganancias de capital en relación con las servidumbres de conservación con una fórmula que equivale más o menos la cantidad de la ganancia para el valor proporcional de la servidumbre de conservación en relación con el valor justo de mercado. Por ejemplo, si una servidumbre de conservación se valora que es un tercio del valor de la propiedad, entonces la base de costes ajustados a los efectos del

A diferencia de lo que ocurriría en EEUU el crédito fiscal canadiense no es reembolsable y se calcula en función de la cuantía del valor de la donación. Se establece un crédito del 16% para los primeros \$ 200 y 29% para el resto, calculado sobre el valor de mercado de la servidumbre de constitución establecida.

Por último, señalar que no hay límite en la cantidad que se puede reclamar a través de un “Ecogift” en un año determinado, es decir, que se podrá aplicar contra el 100% de los ingresos. Esta disposición es ampliamente beneficiosa respecto a lo recogido en la legislación de EEUU en relación a los límites desgravables, ya que en la mayoría de los casos se imponían topes bajos de compensación. Por otro lado, en Canadá como en EEUU la cantidad no utilizada del crédito en un ejercicio fiscal se puede desgravar más adelante hasta un máximo de cinco años⁴⁰⁵.

Llegados a este punto, propondremos algunas mejoras en los incentivos del programa ECOGIFTS a la vista de la doctrina canadiense. El interesante estudio llevado a cabo por ZWEIBEL y COOPER⁴⁰⁶ ofrece algunas claves para valorar el tratamiento de los incentivos fiscales tanto en Canadá como en EEUU. Es importante comenzar diciendo que ambas legislaciones son similares en el tratamiento de las servidumbres ecológicas, aunque –sin duda- la legislación estadounidense es mucho más profusa en este tema.

Ambos autores llegan a la conclusión de que un enfoque que permitiera la transferencia intergeneracional de las donaciones ecológicas, para aquellos créditos no utilizados a la muerte del donante, sería un elemento decisivo para que aumentara el número de “Ecogifs”. En cambio, no ven con el mismo

cálculo de las ganancias de capital será más o menos una tercera parte de la base de costes ajustados.

⁴⁰⁵ *The Ecological Gifts program, Donation and Income Tax Scenarios*, Environnement Canadá, 2013.

⁴⁰⁶ ZWEIBEL, E., and COOPER, K., “Charitable Gifts of Conservation Easements: Lessons from the US Experience in Enhancing the Tax Incentive”, *canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, vol. 58, Núm. 1, 2010, págs. 25-61.

optimismo la regulación estadounidense a nivel estatal sobre los créditos transferibles⁴⁰⁷.

VII. INCENTIVOS FISCALES A LA PROTECCIÓN DE ESPACIOS NATURALES EN LATINOAMÉRICA Y SU APLICACIÓN A LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP EN ESPAÑA

A. LA EXPERIENCIA ARGENTINA: DEDUCCIONES Y EXENCIONES PARA LA PROTECCIÓN DE ESPACIOS EN LA TRIBUTACIÓN LOCAL

La mayoría de provincias argentinas poseen una legislación específica que incentiva la protección de terrenos cualificados desde el punto de vista medioambiental. En la mayoría de ellas, la deducción o exención se realiza específicamente en el impuesto sobre bienes inmuebles. Por ejemplo, la provincia de Buenos Aires⁴⁰⁸ permite la exención del Impuesto Inmobiliario, siempre que se realice el denominado "Plan de Manejo del área". En concreto,

⁴⁰⁷ Como ya hemos avanzado en otras partes de esta tesis, en varios estados este tipo de créditos están derivando en prácticas abusivas hasta el punto que se han establecido campañas de inspección sobre la verdadera indoneidad de la tierra donada al programa de conservación. En concreto han sido descubiertas varias irregularidades en la tasación y aprobación de inmuebles incluidos en el programa que está poniendo en peligro la sostenibilidad del mismo.

Por último, señalar que Las cifras hablan por sí solas sobre ya que en Canadá, desde la introducción de l programa de donaciones ecológicas (EGP en 1995), se han producido un total de 692 donaciones de este tipo valorados en más de \$ 427,000,000, lo que ha supuesto la protección de 117.454 hectáreas de tierra. En EEUU, la organización "Land Trust Alliance" estima que a través de las servidumbres de conservación en conjunto, gestionadas por las 1.660 organizaciones miembros de dicha alianza, han adquirido un total de 6.245.969 hectáreas.

El Land Trust Alliance realizó recientemente un estudio sobre el impacto que los incentivos fiscales tienen sobre la donación de tierras. El estudio reveló que algunas mejoras realizadas sobre dichos incentivos, aumentaron el 36 por ciento el número de hectáreas protegidas a través de servidumbres de conservación en los dos años siguientes a la introducción de las mejores fiscales señaladas a nivel federal.

⁴⁰⁸ Ley Núm. 10907 y su Decreto Reglamentario Núm.o 218/94.

el art. 8 de la mencionada Ley establece que podrá reconocerse a los titulares de propiedades particulares, sujetos al régimen de Reserva, los siguientes beneficios:

1. Exención del pago del Impuesto Inmobiliario o reducción de su monto, por el tiempo que dure la declaración de reserva.
2. Ayuda económica por parte del gobierno provincial a fin de contribuir a la manutención, acondicionamiento, refacción, etc., del lugar declarado reserva.

Los mismos incentivos se recogen en la legislación de la provincia de Chubut⁴⁰⁹ven así como en la provincia de Entre Ríos⁴¹⁰ donde se dispone que el Poder Ejecutivo provincial podrá exceptuar o reducir la carga tributaria del Impuesto Inmobiliario, siendo la "Autoridad de Aplicación" la que fijará los plazos y los porcentajes que se reducirán del mismo⁴¹¹.

Existen otros ejemplos interesantes en relación con los incentivos a la conservación en el ámbito de la tributación municipal. Así en la provincia de Misiones⁴¹², la norma indica que se establecerá en las normas reglamentarias que se dicten, un régimen de adhesión a la categoría de Reserva Privada, el cual, a modo de estímulo, contemplará suficientes beneficios impositivos, fiscales y/o crediticios, así como posibles reducciones en las tasas y derechos municipales previo convenio con las correspondientes municipalidades⁴¹³. Como se observa, es interesante señalar que entre los beneficios tributarios que

⁴⁰⁹ Ley Núm. 4617/2000.

⁴¹⁰ Ley Núm. 8967/95.

⁴¹¹ Como señala el art. 14.- "El Poder Ejecutivo Provincial podrá exceptuar o reducir la carga tributaria del Impuesto Inmobiliario sobre la superficie afectada como área natural protegida durante el plazo que el mismo estipule y durante el cual se da cumplimiento a las normativas para ellas. La Autoridad de Aplicación fijará los plazos y los porcentajes que se reducen del Impuesto Inmobiliario, según el área. Asimismo, podrá contemplar otros estímulos para motivar la concreción de las mencionadas áreas".

⁴¹² Ley Nº 2932 reglamentada por Decreto No 944/94.

⁴¹³ Los beneficios concretos para los adherentes a reservas privadas se señalan en el Decreto 944/94, art. 29 "Los adherentes a la presente Ley y a modo de indemnización por la restricción al dominio que implica su adhesión al régimen de reservas privadas gozarán de beneficios impositivos, fiscales y/o crediticios, de conformidad con la Ley 2932".

se recogen en la legislación se encuentran también las tasas y otros derechos municipales.

La Ley 2932 de la provincia de Misiones indica en su art. 25 que lo primero que debe de cumplirse para acceder a los beneficios fiscales es que el propietario tenga regularizada la situación impositiva de la propiedad en cuanto al impuesto inmobiliario provincial se refiere⁴¹⁴. Una vez comprobada esta situación tributaria, a partir de la adhesión y aprobación del plan de conservación y/o de ordenación, el o los adherentes gozarán de una reducción en el impuesto inmobiliario provincial equivalente al 60% del monto que le corresponde abonar anualmente, y por el término que dure el convenio de adhesión.

Se establecen algunas excepciones a la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior, estableciéndose que la desgravación será aplicable únicamente a aquellas superficies de monte en donde no se explotó más del 30% del capital forestal natural. Asimismo, no gozarán de los beneficios de la presente reglamentación las tierras de uso agrícola, ganadero y de monocultivos forestales. Esta disposición es demostrativa de que lo que se persigue con esta legislación es la conservación a ultranza de los terrenos, pero no una convivencia de las explotaciones económicas con la tarea protectora.

Esta idea se materializa en el último párrafo del art. 25 que indica que la superficie destinada a núcleos intangibles cuya masa forestal se conserve en estado natural sin explotación gozarán de una excepción de hasta un 80% en el impuesto inmobiliario provincial⁴¹⁵. Como se observa, cuanto mayor es el terreno dedicado a la plena conservación, mayor es el incentivo otorgado en el impuesto local de bienes inmuebles.

La legislación tributaria de otras provincias como la de Río Negro, no sólo incluye los incentivos fiscales para la protección del territorio, sino que la

⁴¹⁴ Haber pagado el IBI.

⁴¹⁵ Junto a esto, el Decreto 944/94, art. 30.- El organismo de aplicación certificará el cumplimiento de las pautas y plazos contenidos en el plan de manejo y/o de ordenación y comunicará a la Dirección General de Rentas el momento a partir del cual los adherentes acceden a los beneficios previstos en el artículo 29.

propia norma orienta para un posterior desarrollo reglamentario.⁴¹⁶ Se indica que junto con el diferimiento o exención de parte o el total de las cargas impositivas que graven los inmuebles cualificados de cara a la protección, existen otros incentivos recomendados como la puesta en marcha de créditos de promoción, fomento, asesoramiento técnico, científico o de otro carácter; diseño y realización de Planes de Manejo, señalización y toda otra acción que facilite la sustitución de la renta potencial del bien o derechos cedidos a la autoridad de aplicación o colocados en el marco de los subsistemas y conservación.

Traemos a colación la realidad de algunas provincias en las que la exención total o parcial del impuesto sobre inmuebles, convive legalmente con la exención del impuesto de actividades económicas. Por ejemplo, la provincia de Salta establece en el art. 47 de la Ley 7107/00 que la administración "podrá aplicar incentivos específicos de carácter tributario, técnico-científico o de otra índole, a favor de las actividades y programas realizados por personas físicas o jurídicas que contribuyan a alcanzar los objetivos de la presente Ley".

Dentro de los impuestos que contarán con incentivos fiscales se señala específicamente el de actividades económicas. Se habla de una exención progresiva de hasta el cien por cien de todo tributo provincial y por un plazo de hasta veinte años, salvo el impuesto a las actividades económicas, que será por un plazo de diez años si se cumplieren puntualmente los compromisos y metas impuestas en el Plan Integral de Manejo y Desarrollo.

Todo lo analizado hasta ahora, cuenta con algunos problemas de aplicación de los incentivos a la luz de la doctrina argentina. En este país existe un programa por el cual se canalizan los fondos públicos para la conservación mediante la exoneración parcial o total del pago de impuestos. Como hemos visto hasta ahora, algunas de las alternativas para conseguir beneficios fiscales consisten en la exención de impuestos como el territorial, sobre los bienes personales, sobre las ganancias o sobre las ventas.

⁴¹⁶ Art. 10 indica que "por la vía reglamentaria, se establecerá un régimen de promoción fiscal y económico, que signifique un estímulo concreto a particulares para que promuevan por sí o por intermedio del Sistema Provincial de áreas Protegidas, las formas de conservación que esta Ley establece, para los casos de convenios de constitución de Refugios de Vida Silvestre y/o colocación de inmuebles particulares bajo la jurisdicción y competencia de la autoridad de aplicación de la presente Ley.

Con independencia de los incentivos propuestos, como señala CASTELLI, existe el problema de que en Argentina nos encontramos con una estructura tributaria poco eficiente desde el punto de vista de la recaudación, lo que permite un alto grado de evasión. A juicio de este autor, por este motivo, el sistema de incentivos es ilusionante, completo y establecido con perspectivas positivas, pero resulta poco efectivo. A modo de ejemplo, cabe destacar que la normativa de las provincias de Buenos Aires y Misiones disponen, como condición previa a la adhesión al régimen de incentivos de áreas protegidas privadas, la necesidad de que el inmueble no mantenga ninguna deuda impositiva inmobiliaria. De acuerdo con diversas fuentes informativas, esto ha resultado un importante obstáculo para constituir nuevas áreas de conservación privada, debido al bajo nivel de cumplimiento en el pago del impuesto territorial⁴¹⁷.

En los casos referidos anteriormente, la renuncia al régimen de conservación produce, lógicamente, la cesación en tales beneficios impositivos o fiscales. Otro ejemplo lo constituye el tratamiento del incumplimiento de las obligaciones de los propietarios tras la transmisión. En estos casos, como ocurre en la mayoría de las legislaciones, señala la Ley de Áreas Protegidas de la Provincia de Salta, se determina la pérdida de los beneficios que se hubieren otorgado y la obligación de reintegrar el valor de todos los beneficios percibidos, más los recargos correspondientes. Para CASTELLI, es elogioso promover la conservación a largo plazo, pero la obligación de reintegrar los beneficios percibidos —con más los recargos correspondientes— en un país que carece de una cultura de conservación de tierras en dominio privado, puede convertirse en un desincentivo para quienes desean incorporarse al sistema de conservación de tierras privadas.

Corresponde ahora valorar la aplicación de los incentivos locales estudiados para la compensación vía tributaria del lucro cesante en España. El establecimiento de incentivos tributarios locales es -sin duda- beneficioso de cara a promover la custodia del territorio desde distintos ámbitos. El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del

⁴¹⁷ CASTELLI, L., *conservación de la naturaleza en tierras de propiedad privada*, publicado por Fundación Ambiente y Recursos Naturales, 2001.

Patrimonio Natural y de la Biodiversidad⁴¹⁸ indica en su art. 42 posibles incentivos a aplicar por las CCAA para acciones protectoras de la Red Natura 2000. En concreto se señalan "bonificaciones en tasas, gastos de inscripción registral, o cuotas patronales de la Seguridad Social agraria, en las actividades que sean en general tanto coherentes como compatibles con los valores que justifican la declaración como espacios Red Natura 2000 y contribuyan al bienestar de las poblaciones locales y a la creación de empleo".

El problema es –una vez más – que la redacción del artículo dispone "la posible implantación de bonificaciones" tanto a nivel estatal como autonómico. Por un lado, el Estado no se involucra claramente en el establecimiento de tributos cuya regulación es competencia suya, y por otro, deja a la voluntad del responsable autonómico la puesta en marcha de los incentivos cuyo establecimiento le corresponde competencialmente. Desde esta perspectiva, difícilmente podrán establecerse incentivos a la compensación del lucro cesante en el ámbito autonómico y local, aunque sí podrá realizarse en el ámbito estatal.

Esta realidad estudiada no es ajena tampoco al sistema argentino que acabamos de estudiar. Los beneficios fiscales en muchas provincias se promueven por Ley pero se determina su regulación en una futura disposición reglamentaria que en ocasiones verá la luz y -en su mayoría- no lo hará. Las provincias argentinas de Catamarca y San Juan son un exponente claro de esta cuestión. Según señala la Ley Provincial de Fauna No 4855 de la provincia de Catamarca⁴¹⁹ en su Art. 34.- "Por vía reglamentaria se establecerá un régimen de promoción fiscal y económico, que signifique un estímulo económico concreto a particulares para que promuevan las formas de conservación que esta Ley establece.

Como ocurre en la Ley 42/2007 el legislador argentino señala algunos posibles incentivos pero no establece la exigencia de ninguno a señalar que "la Promoción podrá consistir en diferimientos o exención parcial o total de las

⁴¹⁸ BOE 7 de abril de 2015 Núm. 145-1.

⁴¹⁹ Decreto Reglamentario Núm. 1064/99.

cargas impositivas que graven estos inmuebles, créditos de promoción, fomento, asesoramiento técnico, científico o de otro carácter; diseño y realización de Planes de Manejo, señalización y toda otra acción que facilite la sustitución de la renta potencial del bien o derechos cedidos al Estado Provincial o colocados bajo un régimen especial de conservación.

Ley Núm. 6911/99 de la provincia de San Juan es también representativa de este hecho, al señalar en su art. 22 la “recomendación” de que se incluyan en las normas reglamentarias que se dictaren al efecto, regímenes de promoción que incentiven a propietarios de fundos, a concretar las formas de conservación previstas en esta Ley. Del mismo modo, art. 23 “invita” a los Municipios de la Provincia de San Juan a crear regímenes similares de promoción en sus respectivas jurisdicciones⁴²⁰.

A nuestro modo de ver, un sistema de incentivos basado en impuestos locales es altamente beneficioso de cara a la protección de la biodiversidad. En primer lugar, el sujeto –en este caso- exento, se sensibiliza especialmente con las consecuencias positivas que emanan de su actitud y las relaciona con los beneficios fiscales que otorga su administración más cercana. Esto es totalmente trasladable a la compensación del lucro cesante, donde una exención del IBI sería entendida por el propietario del terreno como un beneficio directo relacionado con su conducta respetuosa sobre el mismo; motivo de la exención (cuidado del terreno) y objeto material de la misma (terreno) se unen para conformar un cuadro de sencilla comprensión en relación con la tarea protectora.

B. OTRAS EXPERIENCIAS DE INCENTIVOS A LA CONSERVACIÓN EN EL ÁREA LATINOAMERICANA Y SU ADAPTACIÓN A LA PRÁCTICA JURÍDICA ESPAÑOLA

Junto al sistema de incentivos derivado de la custodia del territorio, existen otras experiencias de conservación del territorio en el ámbito latinoamericano que pasamos a estudiar a continuación. En Ecuador el

pago por servicios ambientales está desarrollado en la Ley sobre Conservación y Uso Sustentable de la Biodiversidad, en concreto en su art. 99 se señala:

Los propietarios de predios donde existan bosques y otros ecosistemas nativos que generen servicios ambientales recibirán una tasa a ser pagada por las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, que se beneficien de dichos servicios.

El Ministerio del Ambiente promoverá, regulará y controlará el funcionamiento de dichas tasas conforme a lo establecido en el Reglamento correspondiente.

Es importante señalar que el pago por servicios ambientales convive con la creación de sistemas de custodia del territorio⁴²¹. Existe una exoneración del pago del impuesto a la propiedad rural aplicable a las tierras forestales cubiertas de bosques protectores naturales o cultivados, las plantadas con especies madereras y las que se dedicaren a la formación de cualquier clase de bosques que cumplan con las normas establecidas en la Ley, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre⁴²².

Por otro parte el art. 102 señala que “las áreas protegidas privadas y otras tierras privadas legalmente destinadas a la conservación in situ de la biodiversidad estarán exentas del pago del impuesto predial y sus adicionales. Sin embargo, el incumplimiento del respectivo plan de manejo dará lugar a la eliminación automática de este incentivo”.

⁴²¹ Artículo 50 Ley sobre conservación y uso sustentable de la biodiversidad " Se reconoce a las Servidumbres Ecológicas como un mecanismo para la conservación de áreas privadas, de conformidad con lo definido en el Glosario que forma parte integrante de la presente Ley. El propietario de un predio sobre el cual se ha constituido una Servidumbre Ecológica, podrá enajenarlo o constituir otros derechos reales sobre el mismo. La Servidumbre Ecológica podrá transmitirse por acto entre vivos y sucesión por causa de muerte y podrán constituirse por tiempo limitado o a perpetuidad.

⁴²² En el caso de República Dominicana el pago por los servicios ambientales es recogido en la Ley 64-00 y se realiza a través de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARN), como ente responsable de captar recursos de diferentes fuentes, organizaciones públicas o privadas nacionales o internacionales, para hacer estos pagos.

En países como Perú, la Ley sobre la conservación y aprovechamiento sostenible de la diversidad biológica⁴²³, ordena la adopción de medidas económicas y fiscales para asegurar la biodiversidad⁴²⁴ y en Chile, el art.12 del DL 701 de 1974, expidió la Ley de Fomento Forestal que en su título VI recoge claramente los incentivos fiscales a la actividad forestal. En su art. 20, la mencionada Ley señala que "los terrenos declarados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y los bosques artificiales estarán exentos del impuesto territorial que grava los terrenos agrícolas y no se considerarán para los efectos de la determinación de la renta presunta, ni para el cálculo del impuesto Global Complementario. Los mencionados terrenos y bosques tampoco se computarán para los efectos de la Ley de Impuestos sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Por otro lado, la Ley recoge en el mismo artículo una importante deducción en el IRPF al señalar que las utilidades derivadas de la explotación de los bosques naturales o artificiales sólo estarán afectas al impuesto del 35% establecido en el artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁴²⁵.

Por último, en Colombia el artículo 106 de la Ley 1151/07 señala que los departamentos y municipios dedicarán un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos corrientes para la adquisición y mantenimiento de áreas de

⁴²³ Ley 26839 de 1997.

⁴²⁴ En su art. 6 se señala que "El Estado adoptará medidas tales como instrumentos económicos y otros para incentivar la conservación y utilización sostenible de la diversidad biológica".

⁴²⁵ Unido a esto se señala en el art.21 de la Ley que "Durante el plazo de 10 años, el Estado bonificará en un 75% de su valor la forestación y su manejo que realicen a partir de la fecha del presente Decreto Ley, tanto las personas naturales como las personas jurídicas.

En el caso de las Sociedades Anónimas de giro preferentemente forestal, esta bonificación del 75% se repartirá en la siguiente proporción:

a) 25% del valor de las acciones, que se entregará a las personas que suscriban nuevas acciones forestales.

b) 50% del valor de las plantaciones forestales y su manejo, que se entregará a las sociedades.

Las nuevas acciones de Sociedades Anónimas de giro preferentemente forestal y sus dividendos estarán exentas del impuesto de herencia, establecido en la Ley de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones y de los impuestos de categoría y Global Complementario de la Ley de Impuesto a la Renta.

importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua los acueductos o para financiar esquemas de pago por servicios ambientales.

Nos detendremos ahora a analizar una interesante propuesta basada, entre otras, en la utilización del "céntimo sanitario" para proteger la naturaleza. La experiencia de Costa Rica adaptada a España en este punto puede ser significativa. Costa Rica ha puesto en marcha un sistema novedoso protección incluido en la Ley Forestal 7575 que en su art. 22 crea el Certificado para la Conservación del Bosque (CCB). La finalidad de este sistema es retribuir al propietario o poseedor de un terreno por los servicios ambientales generados al conservar su bosque, con la condición de no haber realizado aprovechamiento maderable en los dos años anteriores a la solicitud del certificado ni durante su vigencia. Los certificados son títulos valores nominativos, de manera que pueden negociarse o utilizarse para pagar impuestos, tasas nacionales o cualquier otro tributo. Una vez más, la transmisibilidad del crédito se muestra decisiva para aumentar el incentivo en cuestión.

También en Costa Rica se estableció un sistema de pago por servicios ambientales. El Decreto 25721 de 1996 se refiere al impuesto selectivo de consumo a los combustibles, cuyo recaudo es desembolsado al FONAFIFO, a quien corresponde la ejecución del programa de compensación de los servicios ambientales de mitigación de emisiones de gases con efecto invernadero y protección y desarrollo de la biodiversidad, de acuerdo con el art. 61 del reglamento y 69 de la Ley. Esta Ley dispone que anualmente se destinará un tercio de los montos recaudados por el impuesto selectivo de consumo de los combustibles y otros hidrocarburos, a los programas de compensación a los propietarios de bosques y plantaciones forestales, por los servicios ambientales de mitigación de emisiones de gases con efecto invernadero y por la protección de la biodiversidad.

Interesante debate se originaría en torno a este asunto ante la posible aplicación en España. Sabemos que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de fecha 27 de Febrero de 2014, concluye que el Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, IVMDH, llamado

comúnmente “el céntimo sanitario” resulta contrario a la directiva comunitaria general puesto que no se puede entender que el citado impuesto persiga una finalidad específica.

En su fundamento jurídico núm. 30 se señala que para considerar que persigue una finalidad específica, es preciso que un impuesto como el IVMDH “tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente. tal sería el caso ... si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava el impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

La cuestión es si el denominado céntimo sanitario podría coadyuvar en la legislación española a la protección del medioambiente. A nuestro entender sí, ya que lo recaudado por el mismo lo sería en concepto de pago por servicio ambiental tal y como ocurre en Costa Rica. En este sentido, dichos pagos serían llevados a cabo para reducir las emisiones de carbono a través de la reforestación, existiendo un vínculo innegable entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto.

Junto a los sistemas analizados, deseamos abordar también el estudio de la deducción por inversiones medioambientales, créditos preferentes y visados forestales para inversores extranjeros y su posible adaptación a la Ley española. Panamá es una de las legislaciones más interesantes a la hora de crear incentivos novedosos para la conservación de áreas protegidas. La creación de áreas protegidas en terrenos privados da lugar a la aplicación de un sistema de incentivos fiscales y mecanismos de mercado, como son los créditos canjeables por reforestación con especies nativas, los derechos de desarrollo sostenible y los pagos por servicios de conservación de beneficios nacionales y globales, de acuerdo art. 68 de la Ley 41/1998.

La Ley 24 de 1992 se refiere especialmente a la aplicación de incentivos a las plantaciones forestales ubicadas en la Cuenca del Canal de Panamá y en las áreas silvestres protegidas. La norma mezcla incentivos de carácter tributario y no tributario muy interesantes en ambos casos. Por un lado, se

consideraran gastos deducibles para los efectos del Impuesto sobre la Renta, el cien por cien de las Inversiones forestales efectuadas por personas naturales o jurídicas, en cuanto las sumas invertidas provengan de una fuente distinta a la actividad de reforestación⁴²⁶.

Por otro lado, se declaran exentos del pago de Impuestos de Importación y demás tasas, la introducción al país de maquinaria y equipos agrícolas, forestales, industriales, rodantes, materiales, herramientas, agroquímicos, equipo de investigación forestal, semillas, estacas y plantas forestales y demás elementos necesarios para el uso exclusivo de las actividades de reforestación, manejo y/o aprovechamiento de plantaciones forestales⁴²⁷.

Esta cuestión está ya prevista en el ordenamiento español en Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El capítulo IV regula los planes de gastos correspondientes a las actuaciones medioambientales y los planes de gastos e inversiones de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (arts. 10, 11 y 12 del Reglamento). De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria, por lo que el Reglamento, obedeciendo al mandato contenido en dicho artículo de la Ley, establece el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Por otra parte, según el artículo 112.1 de la Ley del Impuesto, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reduce en el importe de los beneficios del ejercicio aplicados a determinadas inversiones, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social, si bien la aplicación del beneficio a dichas finalidades debe efectuarse en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes. Sin

⁴²⁶ Art. 5.

⁴²⁷ Art. 6 Ley 24 de 1992.

embargo, el apartado 2 del mismo artículo permite que los beneficios puedan aplicarse en un plazo superior siempre que en el mismo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración. Por ello, el Reglamento en este caso también de acuerdo con el mandato de la Ley establece los términos en los que la Administración acepta el plan especial de inversiones y gastos.

Continuando en la legislación panameña, se declaran exentas del pago del Impuesto de Inmuebles y del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles, las fincas dedicadas a la reforestación en mas de un cincuenta por ciento (50%) de su terreno o que tengan un mínimo de doscientas hectáreas reforestadas⁴²⁸. En sentido similar, las utilidades dimanantes de bonos, acciones y valores de sociedades dedicadas a la reforestación y sus actividades derivadas y afines, y las ganancias que se obtengan en la enajenación de estos bonos, acciones y valores, estarán exentas del pago del Impuesto sobre la Renta⁴²⁹.

Se dispone también la creación de líneas de crédito con intereses preferenciales, los llamados “Préstamos Forestales Preferenciales” para la reforestación, a través de las instituciones de créditos oficiales y de la banca privada, asociaciones de ahorro y préstamo, financieras o cualquiera otra persona jurídica que previamente se registre en el Ministerio de Economía y Finanzas y cuyo giro comercial sea el de otorgar préstamos. El Órgano Ejecutivo ofrecerá todas las facilidades para que se dinamice, desarrolle y fortalezca esta actividad⁴³⁰.

Los préstamos preferentes serían una herramienta magnífica como sistema no tributario de compensación del lucro cesante en los ENP. En España, en áreas cómo la educación o el I + D⁴³¹ cuentan con programas de préstamos

⁴²⁸ Art. 7 Ley 24 de 1992.

⁴²⁹ Art. 8 Ley 24 de 1992.

⁴³⁰ Art. 9.

⁴³¹ Entre ellos destaca por ejemplo la convocatoria EQUIPA, dentro del Subprograma Estatal de Infraestructuras Científicas y Técnicas y de Equipamiento tiene como objetivo promover una investigación científico-técnica de calidad que potencie el desarrollo de actividades empresariales de I+D altamente competitivas y de contribuir al desarrollo regional, fomentar la adquisición, actualización y mantenimiento de equipamiento científico-tecnológico para la

preferentes, por lo que la aplicación de este sistema como incentivo para mantener los cultivos en los ENP sería altamente recomendable.

Por último se crea la denominada "Visa forestal" por la cual, todo inversionista extranjero que realice una Inversión Forestal por una suma de cuarenta mil balboas (B/. 40,000.00) o mas, dentro de la Republica de Panamá, podrá optar por su visa de inmigrante en calidad de inversionista a través de la compra de acciones, bonos, valores o inversiones a cuenta propia. El inversionista deberá mantener su Inversión Forestal hasta el corte final de la plantación forestal y en el caso de Inversión Forestal Indirecta deberá mantenerla por un periodo mínimo de diez años⁴³².

En España, el art. 63 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, señala que "los extranjeros no residentes que se propongan entrar en territorio español con el fin de realizar una inversión significativa de capital podrán solicitar el visado de estancia, o en su caso, de residencia para inversores que tendrá una duración de un año.

El apartado 2 indica que se entenderá como inversión significativa de capital aquella que cumpla con alguno de los siguientes supuestos:

a) Una inversión inicial por un valor igual o superior a:

1.º Dos millones de euros en títulos de deuda pública española, o

2.º Un millón de euros en acciones o participaciones sociales de sociedades de capital españolas con una actividad real de negocio, o

3.º Un millón de euros en fondos de inversión, fondos de inversión de carácter cerrado o fondos de capital riesgo constituidos en España, incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, o de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las Entidades de capital-riesgo, otras Entidades de inversión colectiva

realización de actividades de I+D, por parte de empresas, centros tecnológicos privado y centros privados de Apoyo a la Innovación Tecnológica.

⁴³² Art. 11

de tipo cerrado y las sociedades gestoras de Entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, o

4.º Un millón de euros en depósitos bancarios en Entidades financieras españolas.

b) La adquisición de bienes inmuebles en España con una inversión de valor igual o superior a 500.000 euros por cada solicitante.

c) Un proyecto empresarial que vaya a ser desarrollado en España y que sea considerado y acreditado como de interés general.

A nuestro entender, la inclusión dentro de dicho artículo de una cantidad semejante para la conservación de terrenos o protección medioambiental sería oportuna y totalmente asumible en el derecho español.

SEGUNDA PARTE: LA DOCTRINA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO COMO ELEMENTO LEGITIMADOR DE LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL “LUCRO CESANTE” EN LOS ENP

I. ASPECTOS PREVIOS: LA NORMATIVA COMUNITARIA INCLUYE SISTEMAS DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP

La tarea de proponer una normativa que compense las pérdidas producidas por los propietarios de negocios enclavados en ENP, quedará fuertemente reforzada si en el sistema comunitario encontramos referencias directas e indirectas a dichas compensaciones. Ciertamente que dicha normativa habla de ayudas y no concretamente de incentivos fiscales, pero esto carece de importancia práctica, ya que ambos sistemas se incluyen en el concepto de “transferencia de recursos públicos” según veremos en el punto de las ayudas de Estado. El hecho de que la compensación sea establecida a nivel comunitario por medio de sus normas, nos debe llevar a pensar en la necesidad de una regulación nacional en este sentido, inspirada en una apuesta decidida de la UE por este tema poniendo en marcha una regulación legislativa propia de los incentivos fiscales.

Según señala el art. 30 del Reglamento (UE) Nº 1305/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013, relativo a la ayuda al desarrollo rural a través del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)⁴³³, en su apartado “Pagos al amparo de Natura 2000 y de la

⁴³³ Por el que se deroga el Reglamento (CE) no 1698/2005 del Consejo. Este reglamento ya incluía varias disposiciones de compensación del lucro cesante. En su Art 34 establecía la necesidad de ayudas para “compensar los costes y las pérdidas de ingresos ocasionados a los agricultores que tengan que aplicar normas en el ámbito de la protección del medio ambiente, la salud pública, la sanidad animal y la fitosanidad, el bienestar de los animales y la seguridad en el trabajo. En su párrafo 2 señala que “la ayuda consistirá en un importe anual a tanto alzado, temporal y decreciente, concedido por un período máximo de cinco años a partir de la fecha en que la norma pase a ser obligatoria de acuerdo con la normativa comunitaria”. También incluía ayudas destinadas a compensar las dificultades naturales en zonas de montaña y ayudas a otras zonas con dificultades, en su art. 33; mientras, en el 34 se refería a la ayuda a los agricultores para que puedan hacer frente a las dificultades

Directiva Marco del Agua”, señala que “ se concederán anualmente ayudas por hectárea de superficie agrícola o hectárea de superficie forestal, con el fin de “compensar” a sus beneficiarios por los costes adicionales y las pérdidas de ingresos que hayan experimentado como consecuencia de las dificultades derivadas de la aplicación de las Directivas 92/43/CEE y 2009/147/CE y de la Directiva marco del agua en las zonas en cuestión”.

Por su parte, el Reglamento Núm. 1305/2013 se refiere a “las ayudas destinadas a compensar las dificultades naturales en zonas de montaña” precisando en el punto Núm. 25 que “Los pagos a los agricultores de zonas de montaña o de otras zonas con limitaciones naturales u otras limitaciones específicas deben contribuir, mediante el fomento del uso continuado de las tierras agrícolas, a la conservación del medio rural y a la salvaguardia y a la promoción de métodos sostenibles de explotación.”⁴³⁴ Con esta disposición se está abriendo la puerta a la sostenibilidad y continuidad ambiental en los espacios naturales protegidos. No sólo es relevante aquí la necesidad de compensar el lucro cesante, sino que entiende la normativa europea, que dicha compensación lleva aparejados beneficios ecológicos como el mantenimiento del paisaje y de cultivos tradicionales esenciales para asegurar la biodiversidad en los espacios naturales protegidos.

Es también significativo el art. 28.2 del reglamento que estamos estudiando que señala que se concederán “ayudas agroambientales y climáticas a los agricultores, agrupaciones de agricultores y otros gestores de tierras que se comprometan voluntariamente a realizar operaciones

específicas en las zonas en cuestión, como consecuencia de la aplicación de la Directiva 79/409/CEE del Consejo, de 2 de abril de 1979, relativa a la conservación de las aves silvestres y la Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitat naturales y de la fauna y flora silvestres, a fin de contribuir a una gestión eficaz de las zonas Natura 2000, en tanto que también debe apoyarse a los agricultores con el fin de ayudarles a enfrentarse, en las cuencas fluviales, a las desventajas resultantes de la aplicación de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas.

⁴³⁴ Señala esta disposición que para garantizar la eficacia de esta ayuda, los pagos deben compensar a los agricultores por las pérdidas de ingresos y los costes adicionales vinculados a las limitaciones de la zona de que se trate. Para garantizar el uso eficaz de los recursos presupuestarios del Feader, la ayuda se deberá limitar a los agricultores activos en el sentido del artículo 9 del Reglamento (UE) Núm. 1307/2013.

consistentes en uno o varios compromisos agroambientales y climáticos en tierra agrícola a definir por los Estados miembros”. Como ya hemos señalado en otros apartados de esta tesis, la declaración de un ENP exige del agricultor un compromiso –involuntario en este caso- de carácter ambiental recogido en los instrumentos de planeamiento. Desde esta perspectiva, esta disposición legitima el establecimiento de un sistema de compensación del lucro cesante de manera clara y directa⁴³⁵.

La misma argumentación nos sirve cuando analizamos la compensación por pérdidas derivadas de la utilización de la agricultura ecológica. El art. 29 señala que este tipo de ayudas “compensarán a los beneficiarios por la totalidad o una parte de los costes adicionales y las pérdidas de ingresos como consecuencia de los compromisos suscritos”⁴³⁶. Varias cuestiones de las referidas a la compensación por actividades agrícolas señaladas pueden predicarse también para las actividades forestales⁴³⁷.

⁴³⁵ De hecho, se señala en el punto 3 que las ayudas agroambientales y climáticas únicamente cubrirán los compromisos que impongan mayores exigencias que los requisitos obligatorios correspondientes establecidos de conformidad con el título VI, capítulo I, del Reglamento (UE) no 1306/2013, los criterios y actividades mínimas pertinentes establecidos de conformidad con el artículo 4, apartado 1, letra c), incisos(ii) y iii), del Reglamento (UE) no 1307/2013, y los requisitos mínimos relativos a la utilización de abonos y productos fitosanitarios, así como otros requisitos obligatorios pertinentes establecidos en el derecho nacional. Todos estos requisitos obligatorios deberán indicarse en el programa. Sabemos que en muchos planes de uso y gestión se incluyen restricciones a la utilización de abonos por lo que nuestra posición al respecto queda confirmada con la idea legitimadora de compensación del lucro a la vista de esta disposición.

⁴³⁶ En caso necesario, también podrán incluir los costes de transacción hasta un máximo del 20 % de la prima abonada por los compromisos. El porcentaje máximo se elevará al 30 % cuando los compromisos sean suscritos por agrupaciones de agricultores. En el mismo sentido traemos a colación el art. 33 que establece pagos en favor del bienestar de los animales a los agricultores que se comprometan voluntariamente a llevar a cabo operaciones para dar cumplimiento a uno o varios compromisos en favor del bienestar de los animales y que sean agricultores activos en el sentido del artículo 9 del Reglamento (UE) Núm. 1307/2013. Se establece específicamente que los pagos “compensarán a los beneficiarios por la totalidad o una parte de los costes adicionales y las pérdidas de ingresos como consecuencia de los compromisos suscritos”.

⁴³⁷ El art. 34 del reglamento establece que “Se concederá en virtud de esta medida ayuda por hectárea de superficie forestal a titulares forestales públicos y privados y a otros organismos públicos y de Derecho privado y a sus asociaciones, cuando se comprometan voluntariamente a llevar a cabo operaciones consistentes en dar cumplimiento a uno o varios compromisos silvoambientales y climáticos. En el caso de bosques pertenecientes al Estado, solo podrá concederse ayuda cuando el organismo que gestione dichos bosques sea un organismo privado o un municipio.

II. LA COMPATIBILIDAD DEL LUCRO CESANTE CON LA NORMATIVA COMUNITARIA DE AYUDAS DE ESTADO

Una de las principales cuestiones que debemos analizar a la hora de proponer la compensación tributaria al lucro cesante tratado en esta tesis, es si dicha compensación, basada en desgravaciones fiscales, podría ser considerada por la Comisión como ayudas de Estado. Si así fuera, sería imposible proponer sistema alguno para dicha compensación sin incurrir en una ilegalidad de carácter comunitario y su correspondiente sanción.

Debe comenzarse diciendo que el TFUE no establece una definición clara y precisa del término ayuda de Estado. De hecho, dicho tribunal no la define como concepto, si no que tan solo ofrece una serie de características o requisitos que, de cumplirse, la medida que determinado Estado miembro ejecuta puede considerarse ayuda de Estado.

En cambio, la falta de definición no es óbice para que el incumplimiento de la normativa comunitaria por parte de un Estado en esta área sea sancionada. La normativa europea en materia de ayudas de Estado, recogida fundamentalmente en los artículos 107, 108 y 109 del TFUE es, junto al Principio de No Discriminación Fiscal, uno de los pilares fundamentales del mercado común y la fiscalidad europea, impide el uso de incentivos fiscales que permitan a unas empresas situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores.

Como señala MARTÍN JIMÉNEZ, puede concluirse que la autonomía estatal, no sólo en materia tributaria, está determinada por la definición de ayuda de Estado como puerta de entrada que es al régimen definido en el art. 107 TFUE. Y de ahí la necesidad de delimitar con precisión el concepto de ayuda de Estado: fuera de él, los Estados miembros continuarán siendo autónomos, dentro de él, su decisión puede ser cuestionada por la Comisión, con consecuencias importantísimas⁴³⁸.

⁴³⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A., El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión, Noticias de la Unión Europea, Núm. 324, 2012, pág.36.

Por lo tanto, nuestra apuesta por los incentivos fiscales a los negocios enclavados en espacios naturales protegidos deberá valorarse a la luz de la legislación comunitaria en este aspecto. A modo de ejemplo, la propuesta de bonificaciones en el IRPF o de deducciones en el Impuesto de Sociedades, deberá cumplir claramente con lo que aquí se establezca.

La propia jurisprudencia del TJUE ha dejado claro, que prácticamente cualquier medida puede ser considerada como Ayuda de Estado. Así, el Tribunal especifica que el concepto de ayuda de Estado “comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos”⁴³⁹. Desde esta perspectiva, el TJUE avala la expansión del ámbito de aplicación del artículo 107 a cualquier disposición de un Estado miembro que pueda reducir las cargas que normalmente soporta una empresa.

El art. 107.1 TFUE define las ayudas de Estado como ventajas otorgadas por los Estados miembros, bajo cualquier forma, que distorsionen o amenacen con distorsionar la competencia o afecten al comercio al favorecer a ciertas empresas o producciones. Es decir, en principio, las normas nacionales que reúnan las características que recoge el art. 87.1 Tratado CE, actual 107 TFUE, se encontrarán prohibidas.

Por tanto, a la vista de la redacción de este artículo, debe afirmarse que el análisis de las ayudas de Estado no es sólo relevante para analizar las desgravaciones fiscales propuestas en los espacios naturales protegidos, sino también para estudiar si las ayudas directas, las subvenciones y los demás sistemas de compensación, son viables a la luz del Derecho Comunitario. En los últimos meses la Comisión ha despejado muchas de las dudas referentes a las ayudas de Estado al publicar las directrices sobre ayudas estatales en

⁴³⁹ STJUE, 23.02.1961, Asunto 51/69.

materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020⁴⁴⁰. El apartado 1.1 incluye en el ámbito de aplicación de estas directrices a la agricultura, la pesca y la acuicultura señalando que las referidas directrices se aplicarán a las ayudas para la protección del medio ambiente en favor de empresas dedicadas a la transformación y comercialización de productos y, en determinadas condiciones, a empresas dedicadas a la producción primaria⁴⁴¹.

En relación a lo anterior, es interesante señalar que –por ejemplo- se considera como efecto positivo la constatación de que las ayudas deban inducir a las empresas a adoptar medidas de protección del medio ambiente que, en ausencia de la ayuda, no habrían adoptado. Este efecto se hará patente mediante la presencia de nuevas inversiones o de incorporaciones de procesos de producción o mediante el lanzamiento de nuevos productos más respetuosos con el medio ambiente, iniciativas que no habrían sido emprendidas por la empresa de no existir la ayuda. Igualmente se pueden tener en cuenta, para determinar si la ayuda conlleva un mayor nivel de protección ambiental, aspectos como la reducción de un tipo específico de contaminación, o la mayor rapidez en la aplicación de las futuras normas medioambientales⁴⁴².

⁴⁴⁰ 2014/C 200/01. En el párrafo 3 de la introducción se señala que la Estrategia Europa 2020 se centra en la creación de las condiciones necesarias para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

⁴⁴¹ En dichos sectores se aplicarán condiciones específicas.

- a) para las empresas de transformación y comercialización de productos de la pesca, si las ayudas se refieren a gastos subvencionables conforme a lo dispuesto en el Reglamento (CE) Núm. 1198/2006 del Consejo, o en su sucesor, la intensidad máxima de ayuda autorizada será la mayor prevista en las presentes Directrices o en dicho Reglamento.
- b) En el ámbito de la producción primaria agrícola y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER), las medidas cofinanciadas y las medidas de ayuda a la silvicultura solo se aplicarán en tanto que las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013, modificadas o sustituidas, no establezcan normas específicas.
- c) En el ámbito de la pesca y la producción primaria acuícola, las presentes Directrices solo se aplicarán en ausencia de disposiciones específicas que aborden las ayudas para la protección del medio ambiente u objetivos en materia de energía.

⁴⁴² Informe Anual 2008 de Ayudas Públicas, Comisión Nacional de la Competencia.. El informe señala también que entre los efectos negativos que resaltan las Directrices mencionadas a efectos de la evaluación de la ayuda, destaca la posibilidad de que el beneficiario desvíe la ayuda hacia la financiación de inversiones fundamentalmente destinadas a mejoras en sus productos o procesos productivos no relacionadas con la mejora medioambiental y esto le pueda reportar una ventaja competitiva sobre sus competidores en términos de mayor cuota de mercado o le facilite su permanencia en el mismo cuando, de no haber ayuda, estaría destinado a abandonarlo.

El artículo 107.1 del TFUE indica los requisitos para que una medida sea calificada como Ayuda de Estado. Estos requisitos son 4:

- 1) Debe conceder una ventaja a sus beneficiarios
- 2) Debe favorecer a determinadas empresas o producciones. En este sentido debe ser selectiva.
- 3) Además, tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos.
- 4) Debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados.

Analizando el primero de los puntos, surge la cuestión de si este requisito se da en las ayudas o incentivos fiscales para la compensación en los Espacios protegidos. El requisito se cumplirá si existe transferencia de recursos a una empresa. Pensemos que si hablamos sólo de transferencia directa como pueden ser ayudas y subvenciones, quedaría fuera de la prohibición de las ayudas de Estado el establecimiento de incentivos fiscales para compensar las pérdidas.

Como ya hemos adelantado, el art. 107 no se refiere a las normas tributarias o a los incentivos fiscales, pero es lo suficientemente amplio como para que estos queden comprendidos en su ámbito de aplicación. Así lo han reconocido desde los orígenes de la CE tanto el TJUE como la comisión⁴⁴³. La jurisprudencia europea es clara al señalar que , cualquier disposición nacional que suponga una ayuda para una empresa o sector empresarial (en el sentido de reducir los costes a los que tiene que hacer frente) puede ser constitutiva de

⁴⁴³ MARTÍN JIMÉNEZ, A., El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión, Op. Cit., pág.38. Señala también este autor, que en 1961 en un asunto relativo al tratado CECA, el TJUE definió las ayudas de Estado de la siguiente forma: el concepto de ayuda es, sin embargo, más amplio que el de la subvención porque abarca no sólo medidas positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, en formas diversas, mitigan normalmente las cargas incluidas en el presupuesto de una empresas y que, sin ser, entonces, subvenciones en el sentido estricto del término, son similares en su naturaleza y tienen el mismo efecto.

Ayuda de Estado, independientemente de la forma que ésta adopte. En el ámbito fiscal, por ejemplo, pueden ser constitutivas de ayudas de Estado las reducciones de la base imponible, del tipo impositivo, e incluso aspectos como el aplazamiento o anulación de la deuda fiscal⁴⁴⁴. Como señala CARRERO FERNÁNDEZ, “la ventaja se considera por la Comisión Europea y por el TJUE como una excepción al sistema tributario general, es decir, como una derogación de la norma general con independencia de la forma en la que se instrumente la excepción”⁴⁴⁵.

Desde esta perspectiva, las medidas de compensación del lucro cesante chocarían con este requisito de manera frontal, ya que la propia idea de ventaja o beneficio que establece el artículo 106, se encuentra en la base de nuestra argumentación. Además, como pone de manifiesto ORDOÑEZ SOLIS, la sentencia de 29 de marzo de 2012, 3M Italia, a instancias de la Corte suprema di cassazione italiana, el Tribunal de Justicia recuerda que lo relevante para calificar las ayudas no es su finalidad sino sus efectos⁴⁴⁶, y estos sin duda constituyen una ventaja para sus beneficiarios, en este caso, propietarios de explotaciones en ENP.

El segundo requisito señala que la ayuda debe favorecer a una empresa o conjunto de empresas. En suma, debe existir una discriminación o trato diferenciado, de una empresa, grupo de empresas o un sector económico, con respecto a otras que se encuentran en una situación comparable⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ CARRERO FERNÁNDEZ, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*, Editorial fiscal CISS, Valencia 2008, pág. 904 y ss.

⁴⁴⁵ Continúa argumentando CARRERO FERNÁNDEZ, que –en cambio–, «las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado. Puede consultarse este criterio en SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 29 de marzo de 2012 en el asunto C-417/10, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 27 de mayo de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de agosto de 2010, en el procedimiento entre Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate y 3M Italia SpA.

⁴⁴⁶ ORDOÑEZ SOLÍS, D., *Daños antitrust, derecho europeo de la competencia y jueces: acciones públicas y privadas en aplicación de los artículos 101, 102 y 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por los jueces nacionales*, Consejo general del Poder judicial, escuela judicial, curso impartido en Barcelona los días 20, 21 y 22 de junio de 2012.

⁴⁴⁷ Como señalan ORTÍZ BLANCO Y LEÓN JIMÉNEZ, La Comisión y el TJCE han interpretado tradicionalmente el concepto de selectividad entendiendo que una medida es general

Por otro lado, como señala CALDERÓN PATIER, hay que dejar constancia de que el hecho de que una medida general beneficie en mayor medida a determinados sectores o empresas no significa necesariamente que pierda el carácter de medida general y se convierta automáticamente en ayuda de Estado. Para poder aplicar el apartado 1 del artículo 87 del TCE a una medida fiscal, es necesario que la medida en cuestión establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal nacional a favor de determinadas empresas del Estado miembro. En la práctica, el tipo de decisiones adoptadas por la Comisión al calificar las medidas como ayudas de Estado o como medidas generales, ponen de relieve que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 87⁴⁴⁸.

La cuestión que se suscita a la vista de lo expuesto, es como señala PIERNAS LÓPEZ, si está justificado un concepto de selectividad tan amplio y si existen precedentes en la práctica decisoria de la Comisión Europea, o en los Tribunales europeos que amparen el criterio mostrado en nuestro análisis⁴⁴⁹.

cuando beneficia a cualquier empresa, sector o región de un Estado miembro. Sin embargo, han considerado que estamos en presencia de una ayuda de estado cuando la medida se aplica a favor de una empresa, un conjunto de empresas, un sector de la economía, una rama de actividad, sólo a las empresas situadas en una determinada zona geográfica o a empresas que comparten características comunes, como las empresas públicas o las PYME. Esta cuestión es decisiva para el estudio que estamos realizando desde el punto de vista territorial en los ENP. Algunos de los casos que ilustran la aplicación del criterio tradicional de la Comisión son los siguientes: En el caso Banco Exterior de España contra Ayuntamiento de Valencia, la medida consistía en una exención fiscal establecida en favor de las empresas públicas, que no se aplicaba a las empresas privadas, viéndose éstas discriminadas. La selectividad de la medida es clara, al aplicarse únicamente a un determinado tipo de empresas. En el asunto *Ladbroke*⁹, el TPI dejó claro que el hecho de que una medida concedida a un operador económico pueda beneficiar indirectamente a otros operadores cuyas actividades dependan de la del beneficiario no basta para concluir que nos encontramos ante una medida de carácter general a la que no se aplica el apartado 1 del artículo 87 del Tratado.. Puede consultarse en ORTÍZ BLANCO, L Y LEÓN JIMÉNEZ, R., *Derecho de la competencia Europeo y Español :Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales*, Dykinson, 2003

⁴⁴⁸ Ibid.

⁴⁴⁹ PIERNAS LÓPEZ, J.J., "Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja competitiva en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 324, 2012, pág. 56.

En relación a lo anterior, sirva de referencia la decisión de incoación de la famosa sentencia Francia contra la Comisión, de 1969, en virtud de la cual un tipo de redescuento preferencial para los créditos a la exportación que favorece solamente a la exportación de los productos nacionales constituye una medida selectiva pues favorece a una categoría determinada de empresas: las que exportan. De hecho, el Tribunal de Justicia precisó que “un tipo de redescuento preferencial para la exportación, concedido por un Estado a favor únicamente de sus productos nacionales exportados con el fin de ayudarles a competir en los restantes Estados miembros con los productos originarios de éstos, constituye una ayuda en el sentido del art. 92, por cuya observancia debe velar la Comisión”⁴⁵⁰.

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, podría hablarse de dos tipos de medidas en relación con este tema: las medidas generales y las medidas selectivas. En Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas se señala que “las medidas generales son aquellas que, de forma real y efectiva, son accesibles a todos los agentes económicos que operan en el territorio de un Estado, mientras que las medidas selectivas se definen como aquellas cuyo impacto se limita a un determinado territorio o sector empresarial”⁴⁵¹.

Desde esta perspectiva, parece que los sistemas compensatorios del lucro cesante pueden ser realmente selectivos en cuanto a la materia, ya que se trata de incentivos a empresas –de cualquier ámbito o sector sí- pero que operan en unos espacios determinados y cuya aplicación se circunscribe a estos espacios (selectividad territorial). También podría argumentarse que la aplicación de sistemas de compensación tributaria del lucro cesante debería ser puesta en práctica en todo el territorio español en su conjunto por lo que la selectividad territorial no concurriría en este caso.

Cuestión diferente sería la aplicación de determinados incentivos por CCAA concretas o Entidades locales, lo cual es práctica habitual en España

⁴⁵⁰ Ibid.

⁴⁵¹ Diario Oficial Núm. C 384 de 10/12/1998 párrafo 13.

dada su estructura administrativa. Y es que nuestro ordenamiento jurídico dificulta especialmente la consideración territorial de las ayudas de Estado ya que entre las competencias que la Constitución otorga a estas regiones autónomas figuran las de materia fiscal, en los ámbitos legislativo, reglamentario, político, administrativo y financiero, y la potestad para adaptar el ordenamiento tributario nacional a las particularidades regionales en unas condiciones que serán determinadas por una Ley⁴⁵².

Unido a lo anterior, como señala PÉREZ BERNABEU, el hecho de que una medida fiscal adoptada por un ente territorial no se aplique a todo el territorio del Estado miembro puede ser considerado suficiente para apreciar la existencia de la nota de selectividad en la medida⁴⁵³. Esta opinión viene siendo la postura de la Comisión, quien se muestra muy crítica con las políticas de incentivos fiscales de los Estados miembros descentralizados, al considerar selectiva una medida fiscal por el mero hecho de no aplicarse a la totalidad del territorio del Estado en cuestión. El TJCE había venido respaldando, hasta fechas recientes, con sus pronunciamientos, la postura de la Comisión. Estas interpretaciones daban lugar a situaciones problemáticas que se producían en aquellos supuestos en los que la entidad territorial se negaba a eliminar o corregir la medida fiscal selectiva constitutiva de ayuda de Estado y el Estado miembro carecía de competencias para eliminar o corregir la medida fiscal adoptada por el ente territorial, ya que el Estado miembro es el único responsable ante la Comisión⁴⁵⁴.

El pronunciamiento en el denominado Caso Azores resuelto por la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, aporta luz en este asunto. En este pronunciamiento, el TJCE, por primera vez, toma como marco

⁴⁵² PORTUGUÉS CARRILLO, C., "El criterio de selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el régimen fiscal de las islas azores y su relevancia para el régimen económico-fiscal de canarias", *Hacienda Canaria*, Núm. 17 (2006), págs. 199 y ss. y también PORTUGUÉS CARRILLO, C y YANES SANTANA, E., "La inserción de la ZEC en la normativa comunitaria sobre ayudas de estado de finalidad regional", en *Hacienda Canaria*, Núm. 18 (2006), págs. 53 y ss.

⁴⁵³ PÉREZ BERNABEU, B., "El requisito de la selectividad en las ayudas del estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes", *Revista de información fiscal*, Núm. 95, 2009, págs. 45-74.

⁴⁵⁴ Ibid.

de referencia para apreciar la existencia de selectividad, no la totalidad del territorio del Estado miembro, sino el territorio del ente territorial, siempre que dicho ente territorial goce de autonomía suficiente en los términos expresados por el Tribunal. El TJCE exige la existencia de autonomía institucional, de procedimiento y económica, esto es, que el ente territorial cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central, que la medida fiscal se haya adoptado en el seno de un procedimiento en el que el Gobierno central no tenga poder de decisión o capacidad para intervenir y, por último, el ente territorial debe soportar las consecuencias económicas de la concesión de la medida fiscal, esto es, debe sufrir la reducción de sus ingresos fiscales, sin ningún tipo de compensación por parte del Gobierno central⁴⁵⁵.

En relación a lo señalado sobre la selectividad territorial, hemos de decir que la aplicación de sistemas de compensación tributaria del lucro cesante propuestos en esta tesis están pensados para una aplicación uniforme en todo el territorio español, por lo que la selectividad territorial no concursaría en este caso. El motivo es que muchos de estos sistemas de compensación se realizarán a través de tributos estatales o locales, estos últimos establecidos en la normativa estatal y de aplicación en todo el territorio español.

Por lo que a la selectividad material se refiere, GARCÍA GUIJO afirma que una medida selectiva es aquella que beneficia a determinadas empresas sobre las restantes o a un sector productivo en concreto. Dado que esta definición es relativamente imprecisa, se hace necesario ahondar más en los requisitos que se deben cumplir para calificar una medida de selectiva. Así, primero la Comisión y posteriormente el TJUE, han tratado de aclarar cómo debe procederse para observar la existencia de selectividad o no en una medida, siendo la nota distintiva que ésta debe establecer una excepción respecto del sistema fiscal general aplicable (ya que es la única forma de medir cuando dos empresas se encuentran en una situación comparable). Además, es necesario que la excepción no encuentre justificación en la naturaleza o economía del sistema tributario⁴⁵⁶.

⁴⁵⁵ PÉREZ BERNABEU, B., "El Criterio de la Selectividad de Facto de las Ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)", *Crónica Tributaria*, Núm. 138/2011 pág. 135-142.

⁴⁵⁶ GARCÍA GUIJO, L., *Dereito*, Vol.21, Núm. 2: 97-127 (Xullo-Dicembro, 2012), pág. 102 y ss.

Por último, nos preocupa especialmente cómo entiende la Comisión que se puede justificar la aplicación de una excepción al régimen común aplicable en un Estado miembro por la naturaleza o la economía del sistema. Precisamente la Comisión, según aclara en el punto 23 de la Comunicación 98/C384/03, se refiere a «medidas cuya racionalidad económica las hace «necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal». Correspondería, en todo caso, al Estado miembro que trata de adoptar la medida en cuestión justificar la necesidad o funcionalidad de la medida de cara a la eficacia de su sistema fiscal⁴⁵⁷.

Llegados a este punto corresponde analizar el cumplimiento del requisito de otorgamiento por un Estado miembro o con recursos públicos. Hemos de comenzar señalando que para que una medida estatal se considere ayuda de estado incompatible con el mercado común, el primer requisito que se ha de demostrar es que confiere una ventaja financiada con "recursos públicos". En este sentido hay que tener en cuenta, como señala la doctrina, que dentro del término "recursos" se incluyen tanto los que proceden del Estado como los de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales y, por otra parte, que el término "públicos", comprende tanto las ventajas acordadas directamente por el Estado, como a las concedidas, indirectamente, a través de organismos o instituciones, públicos o privados, instituidos o controlados por aquél⁴⁵⁸. A priori, la diferenciación entre otorgada por un Estado miembro y otorgada con recursos públicos parece innecesaria, puesto que es evidente que cuando un Estado otorga una ayuda a través de una transferencia directa a una empresa, lo hace con cargo a fondos públicos⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ CALDERÓN PARTIER, C., "Las Ayudas de Estado en la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los estados miembros", *Crónica Tributaria*, Núm. 115/2005 pág. 59-69.

⁴⁵⁸ CÁRDENAS ORTIZ, R., *Las ayudas de Estado y el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Jurídica Núm. 3/03, pág. 30.

⁴⁵⁹ En este sentido se posiciona MARTÍNEZ LOZANO al señalar que con carácter general, se considera que las ayudas fiscales siempre cumplen, por definición, el requisito de afectación de los recursos públicos, puesto que los ingresos públicos constituyen sumas de dinero percibidas por un ente público. Así, la no percepción de ingresos públicos en los supuestos en que éstos deberían haber sido percibidos e circunstancias normales, produce una transferencia de recursos públicos hacia el beneficiario. MARTÍNEZ LOZANO, J.M: "Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de

MARTÍN JIMÉNEZ, señala también que la tanto la Comisión como el TJUE estiman cumplido este requisito incluso en aquellos regímenes destinados a atraer actividades internacionales que no se desarrollarían en un Estado a falta del mismo y que, teóricamente, en consecuencia, aportan ingresos que de otra manera este Estado no obtendría⁴⁶⁰.

Ahora bien, aceptado lo anterior, ¿Qué ocurre si el Estado no otorga la ayuda de forma directa mediante una transferencia, si no que lo hace a través de una deducción u otro incentivo fiscal similar? ¿Y si la ayuda no es otorgada por un Estado (entendido como nivel de Gobierno), si no por un Ente público dependiente de éste? Y aun cuando la ayuda es otorgada por un nivel de Gobierno de un Estado ¿Qué ocurre si dicho nivel de Gobierno no es el central, si no uno regional?

Ya se ha mencionado con anterioridad que lo que prima en las ayudas de Estado es su efecto, no su forma (desgravación tributaria, subvención administrativa, etc.), y que además, éstas pueden ser otorgadas por niveles de Gobierno subcentrales (recuérdese que esta es una de las causas que dan lugar a la aparición de posible selectividad regional), por lo que se puede adelantar ya la respuesta a los interrogantes anteriores: en todos esos casos la medida sigue pudiendo ser calificada como ayuda de Estado, ya que se entiende que es o bien concedida por un Estado miembro o con cargo a fondos públicos.

Aunque el art. 107 del TFUE enuncia este requisito como alternativo (o por un Estado o con cargo a fondos estatales), la jurisprudencia europea requiere que la medida cumpla ambos requisitos de forma simultánea para calificarla de Ayuda de Estado. De hecho, de ambos requisitos, el fundamental

comercio financiero", *Cuadernos de Formación*. Colaboración 37/10. Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2010. También recomendamos consultar CALVO SALINERO, R.; MORENO GONZÁLEZ, S.; PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2010): *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no Residentes y Ayudas de Estado*, Thomson Reuters, Navarra, pág. 695.

⁴⁶⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A., El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión, Op. Cit., págs. 44 y ss.. Señala este autor que así –por ejemplo– lo ha apreciado el TJUE, en STJUE de 22 de junio, Reino de Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Rec. I-11887, relativas a los centros de coordinación belgas.

es que la ayuda sea otorgada mediante fondos públicos, ya que “sólo las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales se consideran ayudas a los efectos del artículo 92, apartado 1 [actual 107.1], del Tratado⁴⁶¹. Por tanto, una ventaja otorgada por un Estado miembro, pero que se entienda que no supone una transferencia de recursos públicos, no será calificada como ayuda de Estado.

No pueden pasarse por alto los términos que emplea el Tribunal de “directa o indirectamente a través de fondos estatales”, ya que en ellos se encuentra la clave para que aquellas medidas como las deducciones y exenciones, que en ningún caso son transferencias directas de recursos, puedan ser calificadas como ayudas de Estado. Nos interesa despejar especialmente la incógnita si determinadas desgravaciones tributarias aplicadas a los ENP podrían ser consideradas ayuda de Estado; especialmente lo relativo a la exención. A este respecto CÁRDENAS ORTÍZ señala que, salvo casos muy concretos, “no creemos que las exenciones puedan considerarse ayuda de Estado, ya que se trata de beneficios fiscales que responden a la satisfacción de intereses colectivos constitucionales, establecidos en la mayoría de los casos, y que en la medida en que responden a los mismos principios impositivos de las normas que establecen el hecho imponible, que vienen a excepcionar, y fundamentalmente a los principios de igualdad y de capacidad económica. Por tanto, no cabe hablar de ningún tipo de ventaja o beneficio, es decir, no se cumple uno de los requisitos del artículo 87.1 TCE. Además, aunque en algún supuesto concreto pudiera apreciarse el requisito de la ventaja o beneficio económico, creemos que quedaría al margen de las normas sobre ayudas de estado, por estar justificado por la coherencia del sistema tributario, y ello, ya decimos, salvo algún supuesto muy concreto”⁴⁶².

⁴⁶¹ GARCÍA GIJO, L., “*Dereito* Vol.21, no2: 97-127 (Xullo-Decembro, 2012).

⁴⁶² CÁRDENAS ORTIZ, R., *Las ayudas de Estado y el derecho comunitario*, Op. Cit., pág. 74. Señala esta autora que figura distinta de la exención es la condonación. Aunque ambas tienen en común liberar de parte del pago del impuesto a un determinado contribuyente, la condonación, a diferencia de la exención, se aplica, normalmente, tan sólo a las sanciones fiscales y no a la obligación principal, si bien, aun siendo aplicada a ésta última, presupone la existencia de la deuda tributaria. Mediante la condonación se perdona el pago de una deuda tributaria nacida. En este caso, cabría plantearse si la condonación efectuada a un sujeto que realiza intercambios comerciales puede dar lugar a una ayuda de estado. Consideramos que si la condonación, como decíamos en la exención, responde a los principios constitucionales de justicia tributaria, no podría considerarse ayuda de estado. Ahora bien, cosa diferente es si se trata de una condonación graciable, carente de tal justificación.

A nuestro modo de ver, la aplicación de una exención no deja de constituir una técnica tributaria de la que habrán de valorarse los efectos que produce. Desde esta perspectiva, si dicha exención produce efectos distorsionadores en el ámbito de los intercambios comunitarios o potencia el mercado interno evitando la entrada de operadores externos, podría ser considerada como ayuda de Estado con independencia, insistimos, de su conformación jurídico tributaria. Y ello es así, porque lo que debe analizarse en este punto son las consecuencias comunitarias de la aplicación de la exención, no su valoración a la luz de los principios constitucionales internos de cada país.

CHICO DE LA CÁMARA trae a colación en este supuesto el caso de la exención de la tasa holandesa sobre los minerales⁴⁶³. Con el propósito de reducir las infiltraciones de nitrógeno y de fosfatos en la tierra causadas por la utilización de abonos en las explotaciones agrícolas, el Reino de los Países Bajos gravó a los agricultores que provocaban pérdidas de nitrógeno y de fosfato en el medioambiente cuando sobrepasaran determinada cantidad. Al mismo tiempo, el Reino de los Países Bajos también dispuso una serie de exenciones del mencionado tributo a favor de algunas explotaciones como invernaderos, etc., dadas sus “especiales características”.

En la Decisión 2001/371/CE, de 21 de diciembre del 2000, la Comisión estimó que esas exenciones fiscales constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado común señalando algunos argumentos:

- 1) Dado que varias empresas están grabadas por la tasa, la posición de las empresas exentas se ve favorecida
- 2) Los supuestos exentos como invernaderos o microexplotaciones de aficionados, no se justifican a juicio de la comisión ni por su naturaleza ni por la estructura de este régimen.
- 3) Por un lado se reducen las cargas que normalmente deben soportar

⁴⁶³ Asunto C-159/01, Reino de los Países Bajos frente a la Comisión.

los beneficiarios, constituye una ventaja aportada por fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales entre Estados, y no se justifica por el régimen tributario de los minerales⁴⁶⁴.

Así, para el TJUE y la Comisión, se considera que una ayuda se otorga con cargo a fondos públicos tanto si éstos se transfieren de forma activa al beneficiario como si lo que ocurre es que el Estado deja de recaudar ingresos debido a dicha medida. A nuestro entender esto debe entenderse con independencia de la conformación jurídico-tributaria de la ayuda.

A la vista de todo lo señalado en este punto, se debe evidenciar que cualquier reducción de la base, deducción, bonificación o exención que se plantee a la hora de compensar el lucro cesante en los ENP deberá ser considerada como una transferencia de fondos realizada por el Estado o cualquier Comunidad Autónoma con las características vistas, conformando una ayuda de Estado ilícita desde esta perspectiva y de lo que se deriva por el cumplimiento de este requisito.

Por último, ha de analizarse el cumplimiento del requisito de afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados. Cuando una ayuda prestada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa que compite con esta en intercambios comunitarios, estos intercambios deberán verse afectados por la ayuda. Pero no debe olvidarse que cuando un Estado concede una ayuda, la actividad interior puede aumentarse o mantenerse, de manera que disminuyen las posibilidades de penetración de otras empresas comunitarias en el Estado que recibe la ayuda en cuestión⁴⁶⁵.

En realidad que se dé este requisito no es muy complicado, ya que aunque se piense que solo las empresas de mayor tamaño o las ayudas de cierta cuantía tienen un impacto sobre la competencia y/o intercambios entre Estados, la Comisión y el TJUE opinan que la cuantía de la ayuda es irrelevante

⁴⁶⁴ Citado por CHICO DE LA CÁMARA, "Límites a la Fiscalidad Ambiental a la Luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea*, pág. 41.

⁴⁶⁵ MARTÍNEZ SANZ, F., PETIT LAVALL, M. V., PÜTZ A., SALES PALLARÉS, L., *Aspectos jurídicos y económicos del transporte*, publicaciones de la Universitat Jaume I, 2007.

a la hora de constituir una ADE, siempre y cuando ésta no supere los 200.000 euros en tres años; son las llamadas ayudas de minimis⁴⁶⁶s.

Ahora bien, dado que la única razón que se da para excluir a dichas ayudas del régimen del 107 es que su cuantía es inferior a 200.000 euros en tres años, cabe pensar que el requisito que no se cumple es precisamente el de que afectan a la competencia y/o intercambios entre Estados, ya que como ayudas en sentido amplio, sí que cumplen el resto de requisitos, pues reducen las cargas que gravan el presupuesto de una empresa, se dirigen a un determinado grupo de empresas (por lo que son selectivas) y, evidentemente, son otorgadas por un Estado con cargo a fondos públicos.

Por último, en lo relativo al procedimiento para solicitar las ayudas y sus consecuencias, señalar que en caso de que los Estados miembros no notifiquen a la Comisión sus planes de conceder o modificar la ayuda antes de su entrada en vigor, la ayuda será ilegal desde el punto de vista del derecho comunitario desde el momento de su concesión.

A este respecto traemos a colación la sentencia Kohlegestz de 1973, señalada por CASTILLO DE LA TORRE⁴⁶⁷, en la que el TJUE confirmó por primera vez que la Comisión tenía la facultad de ordenar la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles. El tribunal afirmó que la Comisión era competente para decidir que un Estado miembro debe modificar o anular una ayuda estatal que sea incompatible con el mercado común. Junto a ello, el TJUE ha sostenido en varias ocasiones que el objetivo de la recuperación consiste en restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda. Ello es necesario para garantizar que la competencia no será falseada. Poco más señalaremos a este respecto dado el objeto de esta tesis.

⁴⁶⁶ En relación a éstas, el Reglamento (CE) Núm. 1998/2006, cuando habla de las ayudas *de minimis*, dice textualmente que "se considera que estas ayudas no reúnen todos los requisitos del 107.1". Sin embargo, no especifica cuál o cuáles son los requisitos que no cumplen.

⁴⁶⁷ CASTILLO DE LA TORRE, F., "La identificación del beneficiario de la ayuda: una panorámica jurisprudencial, *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 324, 2012, pág. 3.

III.LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP NO ES CONSIDERADA POR LA COMISIÓN COMO AYUDA DE ESTADO. ASPECTOS DEMOSTRATIVOS

El artículo 107.1 del TFUE dice que las ayudas que cumplan con los requisitos señalados en el apartado anterior, no son compatibles con el mercado interior(es decir, están prohibidas por el Derecho Europeo), salvo que otra cosa se disponga en los Tratados.

A continuación estudiaremos los apartados 2 y 3 del artículo 107, donde se recogen una serie de medidas que pueden señalar excepciones a todo lo mencionado. En primer lugar analizaremos las ayudas que son compatibles con el Derecho Europeo de manera automática (las contenidas en el apartado 2 del artículo 107) y las que habrá de estarse a cada caso concreto para validar su compatibilidad (apartado 3). En cualquier caso habrán de ser notificadas a la Comisión de forma previa a su entrada en vigor.

Artículo 107. (antiguo artículo 87 TCE).—1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado interior:

- a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional⁴⁶⁸;

⁴⁶⁸ Por ejemplo, Ayuda Núm. 480/2004 por compensación a los agricultores por las pérdidas provocadas por unas condiciones meteorológicas adversas (granizo y heladas). Objetivo:

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

Compensar los daños en la producción de manzanas debidos al granizo caído los días 8-9.4.2003, 16.7.2003 y 21.7.2003 en algunos municipios de la Región del Valle de Aosta. Fundamento jurídico: Modifica dell'aiuto di Stato della misura III.1, azione III.1.2 –calamità naturali e danni da fauna selvatica- del Piano di sviluppo rurale della Valle d'Aosta e la procedura di attuazione dell'azione stessa. Presupuesto: Aproximadamente un 50 % de los daños evaluados: 73 113,28 euros. Intensidad o importe de la ayuda: Aproximadamente un 50 % de los daños evaluados. También Ayuda no: N 509/2003, Denominación: Ayudas destinadas a la recuperación del olivo. Objetivo: Reparación de los daños causados al olivo por las heladas. Fundamento jurídico: Orden ARP/320/2003 de 11 de julio, por la que se convocan las ayudas destinadas a cubrir los costes del primer año no cubiertos por el plan de choque en relación con los daños catastróficos producidos por el temporal de frío de la segunda quincena de diciembre de 2001 en las explotaciones agrícolas de olivo. Intensidad o importe de la ayuda: Inferior a los daños sufridos por el olivo.

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

En principio, parece que los incentivos fiscales para la compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos, podrían entrar dentro del artículo 107.3.c. En cualquier caso, sería necesario encontrar notificaciones de la comisión que aprueben claramente este tipo de incentivos para no ser considerados ayudas de Estado.

En otro orden de cosas, existen casos demostrativos de ayudas aprobadas por la Comisión en el ámbito de los espacios naturales protegidos. Dado que la Comisión es la que decide –ayuda por ayuda- cuál se ajusta al espíritu del tratado, en este apartado abordaremos las decisiones de ésta institución en este aspecto, a través de ejemplos en el ámbito de la naturaleza y los espacios naturales protegidos.

Existen diversas ayudas y subvenciones propuestas por diversos miembros en el entorno natural que no han sido consideradas por la Comisión como ayuda de Estado. En el caso (2009/C 212/04) la Comisión no consideró ayuda de Estado la subvención directa realizada por Reino Unido a la Región de Gales como ayuda a inversiones no productivas, inversiones en explotaciones agrícolas y para la conservación de paisajes y edificios tradicionales⁴⁶⁹. En el ámbito específico de los espacios naturales protegidos, la Comisión aprobó las subvenciones y prestación de servicios en forma preferente para el fomento de la producción de productos de calidad y apoyo técnico en el Parque Nacional de Peak en el Reino Unido.⁴⁷⁰

⁴⁶⁹ El beneficiario fue Environmental enhancement through agriculture, National Parks (England and Wales) 2009 por un importe de 14,83 millones de GBP (aproximadamente 17,3 millones de EUR).

⁴⁷⁰ Ayuda Núm. 295/07, presupuesto 320 000 GBP (475 000 EUR). En España Ayuda SA.36719 (2013/XA), Asturias, Ayudas al sector ganadero en forma de servicios prestados por Asturiana de Control Lechero, Cooperativa Limitada (ASCOL), Base jurídica Convenio de colaboración con la Cooperativa Asturiana de Control Lechero (ASCOL) para el desarrollo de un programa de mejora genética de la cabaña ganadera asturiana de raza frisona durante el año 2013. Importe global anual del presupuesto planificado con arreglo al régimen / Importe global de la ayuda ad hoc concedida a la empresa Importe global anual del presupuesto planificado con arreglo al régimen: EUR 0,44 (en millones). También Ayuda no: XA 175/09, Subvenciones para servicios de asesoría en las pequeñas y medianas explotaciones agrarias del Principado de Asturias dedicadas a la producción primaria de productos agrícolas, prestados por las Agrupaciones para Tratamientos Integrados en Agricultura (ATRIAS). Base

Por otro lado, la Comisión ha aprobado ayudas para la mejora de la biodiversidad en los ENP. Destaca la decisión adoptada el 19 de febrero de 2004, (2004/C 70/06), cuyo objeto era la mejora del Medio Ambiente a través de la agricultura, en el Programa de Parques Nacionales del Reino Unido (Inglaterra y Gales). La finalidad de la ayuda era conservar y mejorar la belleza natural, la fauna y la flora y el patrimonio de los Parques Nacionales en Inglaterra y Gales y fomentar el conocimiento de sus cualidades. La comisión aprobó la ayuda señalando que “los pagos a los beneficiarios no deberían rebasar los importes máximos establecidos en el anexo del Reglamento (CE) no 1257/1999”⁴⁷¹. La intensidad máxima de las ayudas para las inversiones no productivas se ajustará a lo previsto en el artículo 15 del Reglamento (CE) no 445/2002. Esta cuestión es realmente interesante, ya que el hecho de que una ayuda sea aceptada, contará también con límites cuantitativos importantes.

Por otro lado, The Trossachs National Park recibió una subvención por parte del Reino Unido, con el objetivo de proporcionar ayuda técnica a los productores activos en la zona de National Parks (Parques Nacionales). La Comisión aprobó dicha ayuda⁴⁷² aunque como requisito se estableció que no se abonaran pagos directos a los productores, sino que las ayudas se concedieran en forma de servicios subvencionados. El régimen se aplicó a las pequeñas y medianas empresas dedicadas a la producción primaria de productos agrícolas⁴⁷³. Muy interesante también esta cuestión relativa a la forma de la ayuda, ya que legitima el sistema de incentivo fiscal frente al sistema de ayuda de ayuda directa.

jurídica: Bases reguladoras que regirán la concesión de subvenciones para servicios de asesoría en las pequeñas y medianas explotaciones agrarias del Principado de Asturias dedicadas a la producción primaria de productos agrícolas, prestados por las Agrupaciones para Tratamientos Integrados en Agricultura (ATRIAS). Gasto anual previsto en virtud del régimen o cuantía global de la ayuda individual concedida a la empresa beneficiaria: La cuantía máxima de las ayudas a conceder en el año 2009 será de 90 000 EUR.

⁴⁷¹ REGLAMENTO (CE) Núm. 1257/1999 DEL CONSEJO de 17 de mayo de 1999 sobre la ayuda al desarrollo rural a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA) y por el que se modifican y derogan determinados Reglamentos. Las cantidades oscilan entre los 40€ y los 25.000€.

⁴⁷² (2011/C 79/08).

⁴⁷³ Ayuda Núm. SA.32084 (2010/XA). El presupuesto total del régimen será de 990 000 GBP.

Por último, traemos a colación el argumento definitivo: la aprobación de ayudas para Compensar el Lucro Cesante a agricultores por la designación de tierras para formar parte de la Red Natura 2000. Lo cierto es que hasta ahora hemos visto ayudas específicas a los espacios naturales protegidos pero no se ha nombrado ninguna relacionada con la compensación del lucro cesante en estos ámbitos. Pues bien, a este respecto hemos de señalar que con el objetivo de compensar a los agricultores por las pérdidas derivadas de las restricciones causadas por la designación de tierras para formar parte de la red Natura 2000, la Comisión (2010/C 30/01) aceptó como ayudas las subvenciones por importe de 10 millones de Euros otorgadas por el Estado irlandés a dichos agricultores⁴⁷⁴.

Por último, brevemente, por los que se refiere al procedimiento para dilucidar si una ayuda es o no considerada de Estado, podría pensarse que dado que el art. 107 establece algunos casos de compatibilidad, las ayudas que los Estados realicen en el ámbito de lo recogido en este articulado no debería ser sometido a aprobación ninguna sino que podría suponerse una aprobación tácita. De hecho, el caso de la ayuda aprobada al Estado de Irlanda podría llevar a pensar que los incentivos propuestos en esta línea en el caso de España quedarían aprobados automáticamente a la luz de lo visto.

Nada más lejos de la realidad. El caso ha sido tratado expresamente en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de Junio de 2011⁴⁷⁵. En este caso, los recurrentes adujeron que los regímenes fiscales controvertidos habían sido implícitamente autorizados por la Comisión o por el Consejo.

⁴⁷⁴ Número de referencia de ayuda estatal Núm. 736/07. Diario Oficial de la Unión Europea C30, Comunicaciones e Informaciones, N 53, 6 de febrero de 2010.

⁴⁷⁵ Asuntos C-365/09 P, A- 470/09 P.

⁴⁷⁷ Dicho sistema sustituyó al sistema simplificado que contaba con importantes ventajas como la sencillez en la determinación del rendimiento y la ausencia casi absoluta de obligaciones formales, El sistema de estimación objetiva planteó problemas como la elevación sustancial de obligaciones formales, la dificultad de determinación de determinados gastos y una mayor complejidad a la hora de determinar el rendimiento.

CAPÍTULO IV

PROPUESTAS TRIBUTARIAS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE Y LA PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

PRIMERA PARTE: ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EN LOS ENP COMO REQUISITO APRIORÍSTICO PARA LA PROPUESTA DE UN SISTEMA DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE

I. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: TRIBUTACIÓN ESPECÍFICA DE DETERMINADAS ACTIVIDADES Y DEDUCCIONES AUTONÓMICAS RELACIONADAS CON LOS ENP

Estudiaremos en este apartado la forma de tributación de las actividades económicas y empresariales llevadas a cabo por los propietarios de las mismas cuando estén enclavadas en los ENP. El tema de esta tesis es proponer un sistema de compensación del lucro cesante para las mencionadas actividades, por lo que el análisis apriorístico de éstas se muestra imprescindible de cara a establecer opciones de mejora.

Nos adentramos, por tanto, en un análisis de cómo tributarán agricultores y ganaderos en los ENP, incidiendo en los potenciales beneficios fiscales a los que podrán acceder, no en concepto de propietarios cualificados en orden a sus especiales características, pero sí -al menos- como titulares de explotaciones que se enmarcan en un entorno natural.

La Ley del IRPF señala en su Artículo 27, que se considerarán

rendimientos íntegros de actividades económicas, entre otras, las actividades agrícolas, forestales, ganaderas, y pesqueras. Sabemos que de cara a la estimación del rendimiento la Ley establece que los sujetos pasivos puedan determinar el mismo por 3 métodos: estimación directa normal y simplificada y estimación objetiva por signos, índices o módulos. Como veremos más adelante, la mayoría de las actividades llevadas a cabo en los ENP se llevarán a cabo por el sistema de estimación objetiva, motivo por el cual el análisis de este sistema es esencial para el tema de esta tesis⁴⁷⁷.

Lo primero que debe afirmarse es que para determinar el rendimiento neto en el sistema de estimación objetiva, la Ley señala que no podrá tributarse siguiendo este método cuando el contribuyente determine su rendimiento neto por alguna actividad económica por el método de estimación directa⁴⁷⁸, o para lo que a nosotros interesa, que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, el límite de 250.000 euros anuales⁴⁷⁹. Esto será decisivo a la hora de proponer la compensación del lucro cesante vía tributaria a través de la minoración del rendimiento.

Un requisito añadido a lo anterior es que el régimen de estimación objetiva se aplica a las actividades que, además de no superar el volumen de ingresos máximo anteriormente citado, estén incluidas en la relación contenida en Orden HAP/2222/2014⁴⁸⁰, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ Art. 31. 3.a) Ley IRPF.

⁴⁷⁹ Art. 31.3.b. 'b.

⁴⁸⁰ Actualizada por Orden HAP/723/2015, de 23 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2014 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. BOE» núm. 98, de 24 de abril de 2015.

⁴⁸¹ De conformidad con los artículos 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que se establecen

Por último, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será aplicable, además de a lo recogido anteriormente, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁸².

MULEIRO PARADA⁴⁸³ sintetiza de manera muy interesante las características de este régimen de determinación en nuestro ordenamiento tributario. En concreto destaca lo siguiente:

en la propia a continuación se mencionan en el Art. 1, Epígrafe IAE 0 Orden HAP/2222/2014:

Servicios de Ganadería independiente

Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.

Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.

Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

⁴⁸² La Ley menciona específicamente, algunas actividades a este respecto. En concreto:

A. Actividad agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido

B. Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A los efectos del método de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior. Importante para proponer q se desgrave crédito fiscal entre los 2.

⁴⁸³ MULEIRO PARADA, L.M., *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág.71.

1º Nos encontramos en presencia de un régimen de carácter objetivo. La objetividad viene marcada por la obligación del establecimiento de unos índices, módulos o datos en la configuración del sistema que, en principio, escapen de las condiciones subjetivas de los obligados del tributo.

2º La determinación objetiva es un régimen de carácter principal. Con ello queremos decir que se sitúa al lado de la determinación directa en la determinación de la base imponible.

3º Es un régimen que ha de estar provisto en cada norma particular reguladora de un tributo. De este modo, podría sostenerse que mientras la determinación directa es un régimen de carácter general en la medida en que está previsto en todos los tributos de nuestro ordenamiento, la determinación objetiva sólo está presente en aquellas figuras tributarias que así lo han previsto de modo expreso.

4º En cuanto a su configuración, los signos, índices, magnitudes o datos que sirven de base imponible pueden ser elementos integrantes o no de la materia imponible tributaria.

5º La determinación objetiva es voluntaria, en su configuración por el legislador y en su aplicación por los obligados tributarios.

En el ámbito concreto de la tributación de las actividades económicas de los ENP, es interesante destacar que dentro del sistema de estimación objetiva se discrimina entre actividades ganaderas dependientes o independientes, incluyendo sólo a estas últimas en el sistema de módulos, algo que afecta realmente al entorno de las actividades desarrolladas en los ENP. Como señala IRANZO PÉREZ-DUQUE, la razón de la inclusión de la ganadería independiente en el sistema de módulos, estriba en no ser un elemento diferenciador básico de la actividad ganadera el hecho de que la misma dependa en mayor o menor medida de la posesión por el ganadero de tierras vinculadas a su explotación. El único efecto real de la vinculación de tierras es que el titular de la explotación haga suyo el beneficio que de otro modo obtendría el agricultor o propietario que vende los forrajes o cede los

pastos. Así pues, los módulos que se establecen tienen en consideración este hecho no hay razón objetiva para diferenciar ambos tipos de ganadería⁴⁸⁴.

Otras razones que hacen aconsejable la inclusión de la ganadería independiente en el sistema son, por una parte, la inestabilidad que para determinadas explotaciones supone la diferenciación, al estar cerca del límite del 50% (por exceso o por defecto) el consumo de alimentos adquiridos a terceros y generados en la propia explotación, lo que, sumado a condicionamientos externos como la meteorología hace que la posibilidad o imposibilidad de acogerse al sistema variara continuamente de un año para otro⁴⁸⁵.

Analizaremos a continuación la tributación específica de determinadas actividades agrícolas, forestales y ganaderas y su utilización indirecta como compensación del lucro cesante. Aunque no existan disposiciones específicas para la compensación del lucro cesante en los ENP, surgirán situaciones en las que el propietario de terrenos protegidos haga uso de las herramientas incentivadoras y compensadoras que pone a su disposición la Administración, aunque éstas no hayan sido previstas específicamente con dicho objetivo compensador. La previsión de ayudas como compensación a crisis sectoriales o para el incentivo de determinados sistemas de producción, son un ejemplo claro de supuestos de los que puede beneficiarse el sujeto que realice actividades económicas en dichos espacios.

Para la determinación del rendimiento neto, se aplica el correspondiente índice de rendimiento neto, establecido en la orden ministerial sobre el volumen de ingresos. De manera concreta, podríamos sintetizar que el rendimiento neto previo se obtiene multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes y de capital, y las indemnizaciones de cada uno de los cultivos o explotaciones por el índice de rendimiento neto que corresponda a cada uno de ellos.

Al respecto de lo anterior, recogemos el caso de las actividades ganaderas afectadas por las crisis sectoriales que cuando se produzcan en ENP

⁴⁸⁴ IRANZO PÉREZ-DUQUE, J.M, "Aplicación del sistema de módulos a actividades agrícolas, forestales y ganaderas, una propuesta", *Revista Crónica Tributaria*, Núm. 64, 1992.

⁴⁸⁵ Ibid.

podrán acceder a los beneficios que a continuación se detallan. En estos casos, los porcentajes aplicables para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2015 en las actividades que se mencionan a continuación serán los siguientes : Servicios de cría, guarda y engorde de aves: 0,06625. Actividad de apicultura: 0,070.

Por lo que se refiere a la aplicación del índice corrector establecido en este impuesto, en las tierras de regadío que utilicen energía eléctrica, será de aplicación, cuando proceda, dicho índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, previsto en la instrucción 2.3.f) para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF. La aplicación de dicho índice corrector tendrá como efecto minorar el rendimiento por las actividades económicas llevadas a cabo en los ENP. Este sistema de minoración del rendimiento será decisivo a la hora de proponer una compensación del lucro cesante basado precisamente en la reducción del rendimiento como herramienta de compensación.

No se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años. Tampoco se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de ayudas de la política agraria, pesquera comunitaria y a las indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

Por último, los agricultores jóvenes o asalariados agrarios de los ENP que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25% durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación

prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el capítulo IV del título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias⁴⁸⁶, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación. El rendimiento neto a que se refiere el párrafo anterior será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el régimen de estimación objetiva. Esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse⁴⁸⁷.

En el ámbito de los ENP podrán aplicarse también índices correctores específicos, uno de ellos de vital importancia porque supone una fuente de inspiración importante de cara a su posible adaptación a la compensación del lucro cesante en los ENP; se trata del índice corrector para la agricultura ecológica. Además, dadas las características y restricciones que se establecen para las actividades de explotación en los ENP, muchos de estos terrenos han incluido la agricultura ecológica como medio de producción de manera generalizada. Desde esta perspectiva dicha agricultura cuenta con una doble importancia.

Como señala MULIERO PARADA⁴⁸⁸, al menos desde el año 2001 se viene estableciendo dicho índice de 0,95. Para saber cuándo resulta de aplicación el índice, la explotación debe cumplir con los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las CCAA por la que las mismas asumen el control de este tipo de producción, conforme al RD 1852/1993 modificado por RD 1614/2005, de 30 de diciembre⁴⁸⁹, que considera como productos ecológicos los siguientes:

⁴⁸⁶ Publicado en BOE de 05 de Julio de 1995.

⁴⁸⁷ Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, establecía importantes especificaciones para los incrementos netos de patrimonio puestos de manifiesto durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, derivados de transmisiones de fincas rústicas o explotaciones agrarias.

⁴⁸⁸ MULIERO PARADA, L.M., *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Op. Cit., pág. 173.

⁴⁸⁹ Se modifica el apartado 1 del art. 3 que queda redactado de la siguiente manera:

"Se considera que un producto lleva indicaciones referentes al método ecológico de producción cuando en el etiquetado, en la publicidad o en los documentos comerciales el producto o sus ingredientes se identifiquen con el término "ecológico", "biológico" u "orgánico", así como sus diminutivos y derivados habituales tales como "bio", "eco", etc, acompañados o no del nombre del producto, sus ingredientes o su marca comercial."

- a) los productos agrícolas vegetales no transformados, así como productos animales no transformados.
- b) Los productos agrícolas vegetales transformados y productos animales transformados, destinados a la alimentación humana, preparados básicamente a partir de uno o más ingredientes de origen vegetal o animal.
- c) Los alimentos para animales, piensos compuestos y materias primas para la alimentación animal no recogidos en la letra a) en las condiciones establecidas por el Reglamento CE/1804/1999, de 19 de julio, que completa, para incluir las producciones animales en el Reglamento CEE/2092/91.

Analizada en los párrafos anteriores la normativa tributaria estatal que afecta a los ENP, pasamos a recoger las deducciones autonómicas susceptibles de compensar el lucro cesante en los ENP y a realizar una valoración crítica de la misma. La legislación autonómica es profusa a la hora de plantear beneficios fiscales relacionados con la protección de la biodiversidad. Como ya hemos visto en capítulos anteriores, las competencias autonómicas en materia medioambiental son claras y especialmente en todo lo relacionado con los espacios naturales protegidos. Pero no todas las autonomías recogen incentivos fiscales de carácter ecológico. Recogeremos en este apartado las deducciones que afectan a los titulares de terrenos en espacios naturales protegidos, aunque el texto autonómico –salvo excepciones- no se refiere a estos a la hora de regular dichas deducciones.

Nos ha parecido conveniente enumerar las deducciones por su concepto, más que analizar cada comunidad desde el punto de vista territorial, de cara a facilitar la comprensión de este estudio. Por este motivo distinguiremos -por el tipo de deducción- las aplicables a donaciones ecológicas, las previstas para la custodia del territorio y para compensar gastos de propietarios de terrenos de la Red Natura 2000, aquellas que se refieren a espacios protegidos en general y – por último- los casos de deducciones por gestión forestal sostenible y sociedades cooperativas

Comenzaremos analizando las deducciones por donaciones con finalidad

ecológica. Dentro de este tipo de deducciones hemos de diferenciar las que están especialmente previstas para los ENP y aquellas que no estando previstas específicamente para éstos pueden ser susceptibles de aplicación a dicho espacios. La única comunidad que incluye una alusión concreta a los ENP para las deducciones con finalidad ecológica es la de Castilla y León. El decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos⁴⁹⁰, establece en su art. 9 una deducción del 15% de las cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las Administraciones públicas así como de las Entidades e instituciones dependientes de las mismas⁴⁹¹.

Por su parte, la Comunidad Valenciana establece una deducción en la cuota íntegra del impuesto por donaciones con finalidad ecológica recogidas en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos⁴⁹². Dicha Ley establece la cuantía de la deducción que es de un 20% de las donaciones efectuadas durante el período impositivo⁴⁹³. Para que dicha deducción sea aplicable, las donaciones deberán efectuarse bien a la Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana o las Entidades públicas dependientes de cualquiera de sus Administraciones Territoriales citadas anteriormente, cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente. El donatario también podrá ser una entidad sin fines lucrativos⁴⁹⁴.

⁴⁹⁰ BOCYL 18-09-2013.

⁴⁹¹ Para aplicar esta deducción la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no puede superar las siguientes cantidades: 18.900 euros en tributación individual y 31.500 euros en tributación conjunta. Además, el contribuyente deberá estar en posesión de la justificación documental de la donación realizada con los requisitos establecidos en el artículo 24 de la anteriormente citada Ley 49/2002.

⁴⁹² DOCV 31-12-1997 - BOE 07-04-1998.

⁴⁹³ Art. 4, P).

⁴⁹⁴ Cuando la donación consista en dinero las cantidades recibidas quedarán afectas en el presupuesto del donatario a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la defensa y conservación del medio ambiente. De conformidad con ello, en el estado de

Como se observa de la lectura del articulado, en ningún caso se está estableciendo un sistema de compensación de carácter fiscal para la compensación del lucro cesante, sino que lo que se da es un incentivo a la donación de terrenos para la protección de los mismos por Entidades cualificadas y que –en la práctica- supone la inclusión en acuerdos de custodia del territorio. En este sentido, la deducción obliga al propietario a realizar un acto voluntario de transmisión para conseguir los deseados beneficios fiscales, lo que no casa con la realidad de una situación de perjuicio involuntario que ha surgido como consecuencia de la declaración del ENP.

Por otro lado, así como la legislación valenciana no discrimina si la donación se realiza con carácter dinerario o en especie, el resto de comunidades incluyen dentro de su legislación dicha distinción de cara a obtener los beneficios fiscales. Así, el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado ⁴⁹⁵, recoge en su art. 8 las deducciones por donaciones de fincas rústicas a favor del Principado. El texto establece una deducción del 20% del valor de las donaciones con el límite para el importe de la deducción del 10% de la base liquidable del contribuyente. Continúa el artículo señalando que las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es evidente que se trata de un intento de proteger el patrimonio natural asturiano, pero que no valora si la finca donada se encuentra o no en un espacio natural protegido. En este sentido se trataría de una donación semejante a las ya vistas en derecho comparado pero con diferencias esenciales. En primer lugar, el donatario debe ser obligatoriamente el Principado de Asturias, sin dar cabida a que una ONG pudiera constituir un acuerdo de conservación como ocurre en el derecho anglosajón. Por otro lado,

gastos del presupuesto de cada ejercicio se consignará crédito en dichos programas por un importe como mínimo igual al de las donaciones percibidas durante el ejercicio inmediatamente anterior.

⁴⁹⁵ BOPA 29-10-2014 - BOE 03-02-2015.

el importe de la deducción -aún siendo sobre la cuota íntegra- es muy inferior a la mayoría de las establecidas en el derecho estatal en EEUU.

Otras comunidades exigen que la donación sea necesariamente dineraria. Es el caso de Aragón que regula las donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico, a través del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos⁴⁹⁶. Dicha comunidad establece una cuantía de deducción el cuota íntegra del impuesto del 15% del importe de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo a la propia comunidad y los organismos y Entidades públicas dependientes de la misma, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente y la investigación y el desarrollo científico y técnico. La donación también podrá realizarse a Entidades sin fines lucrativos. El límite de la deducción será del 10% de la cuota íntegra autonómica.

La Comunidad Canaria posee una regulación idéntica a la aragonesa, recogida en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos⁴⁹⁷.

Por último, Extremadura incluía en sus deducciones un programa de donaciones ecológicas en el art. 10 de la Ley 19/2010. Dicho programa otorgaba una deducción del 15% de las cantidades donadas, pura y simplemente, a la Comunidad Autónoma de Extremadura, siempre que la donación tuviera por destino o finalidad la defensa y conservación del medio

⁴⁹⁶ BOA 28-10-2005.

⁴⁹⁷ BOC 23-04-2009. En su art. 5 La aplicación por el contribuyente de las deducciones exigirá el cumplimiento de los requisitos siguientes:

- a) Obtener de la entidad donataria certificación en la que figure el número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo.
- b) Constar en la certificación señalada en la letra anterior la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado. La revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo del ejercicio en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

ambiente⁴⁹⁸. Actualmente Extremadura ha derogado esta disposición y carece de programa alguno de donaciones ecológicas. Nos ha parecido interesante examinar dicho programa ya que puede ponerse en marcha en el futuro.

Pasamos ahora a analizar las deducciones para la custodia del territorio. Cataluña tiene establecido un sistema de deducciones por donaciones a determinadas Entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio. Éstas se recogen en la Ley 16/2008, de 23 de diciembre de, de medidas fiscales y financieras⁴⁹⁹. El art. 34 establece una deducción del 15% de las cantidades donadas a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de Entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente, con el límite del 5% de la cuota íntegra autonómica⁵⁰⁰.

Sin duda, lo mencionado en el párrafo anterior compone una iniciativa loable que establece de manera detallada y concreta la deducción. El problema es que para el tema que nos ocupa, la Ley 16/2008 no discrimina a la hora de conceder la deducción atendiendo a si la misma se aplicará en un terreno enclavado en un ENP o no. Esta distinción permitiría reconocer la especialidad de la situación que aparece en el caso de los ENP según se ha indicado en otras normas ya señaladas como en el caso de Castilla y León.

Trataremos a continuación las deducciones por gastos de conservación y mejora realizados por los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de las áreas de suelo rústico protegido. El caso de Baleares es significativo en lo que a deducciones se refiere. La tradición legislativa de esta comunidad era de las más avanzadas a la hora de premiar los titulares de fincas o terrenos incluidos en

⁴⁹⁸ Para tener derecho a esta deducción debía acreditarse la efectividad de la donación efectuada y el valor de la misma, mediante certificación expedida por el órgano competente para aceptarla. En dicha certificación se haría constar, además del número de identificación fiscal, los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

⁴⁹⁹ DOGC 31-12-2008 - BOE 26-01-2009.

⁵⁰⁰ La deducción establecida por este artículo queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

áreas de suelo rústico protegido. Hablaremos continuamente en pasado para referirnos a esta legislación ya que fue derogada por el gobierno balear a pesar de que, siendo mejorable, incluía una batería de interesantes herramientas de compensación en los ENP. La redacción e ideas recogidas más abajo nos servirán de ejemplo para los sistemas que propondremos de compensación del lucro cesante, por tratarse de la única legislación autonómica que afronta el problema de la protección en términos muy beneficiosos para estos espacios.

Se establecía una deducción del 50% de los gastos de conservación y mejora realizados por los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de las áreas de suelo rústico protegido a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 19.1 de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de Medidas Tributarias⁵⁰¹, y de fincas incluidas dentro de parques naturales, reservas naturales y monumentos naturales declarados protegidos conforme a lo que disponía la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres, siempre que ello no supusiera la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de renta porque dichos terrenos generen rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

En cuanto a los requisitos y límites de aplicación de la deducción se establecía que el contribuyente no hubiera considerado los gastos como deducibles de los ingresos brutos a efectos de determinar la base imponible y que al menos, un 33% de la extensión de la finca quedara incluida en una de las áreas de suelo rústico protegido.

Existían algunas restricciones respecto al importe de la deducción que no podía superar la mayor de estas dos cantidades: el importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica (IBI) o 12 euros anuales por hectárea de extensión de la finca. Se recogía una excepción para las fincas ubicadas dentro de parques naturales, reservas naturales y monumentos naturales, en cuyo caso, el límite será la mayor de las siguientes cantidades: el triple de lo satisfecho por el IBI o 25 euros anuales por hectárea de extensión de la finca.

⁵⁰¹ BOCAIB de 17 de abril y BOE de 25 de mayo

Como vemos se trataba de un programa de deducciones muy específico para los titulares de fincas en espacios naturales protegidos, pero con importantes restricciones; la principal es que sólo se aludía a la compensación por gastos, de manera que aunque el espíritu de la norma evidencie que lo que se desea es compensar e incentivar las explotaciones económicas en los ENP, sólo podrá realizarse a través del gasto. Como veremos más adelante, la compensación del lucro cesante debe ser previo al gasto, ya que no debería esperarse a que este se produzca para compensar una actuación de carácter administrativo como es la declaración.

En otro orden de cosas, por lo que se refiere a las deducciones por “certificación de gestión forestal sostenible”, señalar que los propietarios de explotaciones forestales en ENP podrán solicitar en la comunidad asturiana el denominado "certificado de gestión forestal sostenible". Este certificado no es exclusivo para fincas enclavadas en espacios protegidos, pero su obtención será habitual en este tipo de espacios dadas las limitaciones recogidas en sus instrumentos de planeamiento.

El Decreto Legislativo 2/2014 recoge la deducción por certificación de la gestión forestal sostenible. La cuantía de la deducción alcanza el 30% de las cantidades invertidas durante el ejercicio para la obtención de certificación de la gestión forestal sostenible otorgada por la Entidad Solicitante de la Certificación Forestal Regional del Principado de Asturias o entidad equivalente.

Para beneficiarse de la deducción, el sujeto interesado debe ser propietario de montes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma y debe haber obtenido la citada certificación de gestión forestal. La base de la deducción está constituida por las cantidades invertidas durante el ejercicio en la obtención de la certificación de la gestión forestal sostenible, incluyendo todos los costes asociados al logro de la propia certificación y excluyendo las subvenciones que, en su caso, hubiese recibido el propietario de la finca para ese fin.

Por lo que al límite de la deducción se refiere, ésta se aplicará en el ejercicio

en que se obtenga la certificación de la gestión forestal sostenible y el importe máximo será de 1.000 euros por contribuyente⁵⁰². De nuevo, el elemento voluntario vuelve a caracterizar a esta deducción ya que otorga la carga de la prueba al propietario del terreno, que deberá solicitar el “certificado de gestión forestal sostenible” lo que no se compeadece con una situación de hecho como es la aparición del lucro cesante originado por la declaración.

Por último, una breve referencia a las deducciones por inversión en la adquisición de participaciones sociales en sociedades cooperativas. El hecho de que el propietario de una explotación en un ENP desee adquirir títulos de una cooperativa social se verá beneficiado por lo establecido en la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad de Castilla la Mancha, de medidas tributarias⁵⁰³. En su art. 12 se recogen los Incentivos de carácter temporal por inversión en la adquisición de participaciones sociales en sociedades cooperativas de Castilla-La Mancha. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de participaciones sociales de sociedades cooperativas agrarias de Castilla-La Mancha, cuya actividad principal sea agroalimentaria, como consecuencia de acuerdos de constitución, de fusión de sociedades cooperativas o de ampliación de capital en las mismas, siempre que participen en la actividad cooperativizada con la entrega de sus productos⁵⁰⁴.

Esta deducción se mantenía en vigor hasta diciembre de 2014.

⁵⁰² Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción en relación con los mismos bienes y aquéllos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

⁵⁰³ DOCM 29-11-2013 - BOE 10-02-2014.

⁵⁰⁴ En dicho artículo se indica que el límite de deducción aplicable será de 5.000 euros anuales; para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos: a) Que el contribuyente junto con su cónyuge o parientes hasta el tercer grado de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, no lleguen a poseer durante ningún día del año natural más del 10 por ciento del total del capital social de la cooperativa o de sus derechos de voto, b) Que la participación en la sociedad cooperativa se mantenga un mínimo de cinco años, c) Que la sociedad cooperativa de la que se adquieran las participaciones sociales desarrolle o vaya a desarrollar principalmente su actividad cooperativizada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, entre otros.

II. IMPUESTO DE SOCIEDADES: ESTUDIO DE LAS COOPERATIVAS, LOS MONTES VECINALES Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUBVENCIONES COMUNITARIAS

El Impuesto sobre Sociedades se regula en Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que en su art.1 señala que es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás Entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley. En la Disposición final segunda de la mencionada Ley, se establece que las Entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁵⁰⁵, tendrán el régimen fiscal que en ella se establece.

Anteriormente a la nueva regulación, la Ley contenía algunas deducciones de carácter ambiental cuyo importe fue aumentando de manera progresiva. En este sentido, el art. 92 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible⁵⁰⁶, estableció un incremento de la deducción de dichas inversiones medioambientales, introduciendo modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁰⁷.

⁵⁰⁵ siempre que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁵⁰⁶ BOE Sábado 5 de marzo de 2011 .

⁵⁰⁷ El apartado 1 del artículo 39 de dicho texto aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecía beneficios fiscales para:

«1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la

Una de las características de la nueva Ley es la eliminación de las deducciones de carácter ecológico que se encontraban incluidas en la Ley anterior. En el propio preámbulo se señala que “desaparece la deducción por inversiones medioambientales, teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características. De nuevo, prevalece la neutralidad del impuesto, resultando preferible que sean otros parámetros los tenidos en cuenta para realizar inversiones de esta naturaleza”.

Lo cierto es que la desaparición de dichas deducciones no afecta de manera importante a la tributación de propietarios de explotaciones en espacios protegidos, ya que excepto en el remoto caso del tratamiento de residuos industriales propios, las mencionadas explotaciones –por su carácter de protección ambiental- en poco o nada tenían relación con los supuestos establecidos en la Ley de Sociedades.

Cuestión distinta es la recogida en el nuevo RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El capítulo IV regula los planes de gastos correspondientes a las actuaciones medioambientales y los planes de gastos e inversiones de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 10, 11 y 12 del Reglamento).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria, por lo que el Reglamento, obedeciendo al mandato contenido en dicho artículo de la Ley, establece el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen. Sin duda, los gastos llevados a cabo para el mantenimiento de explotaciones económicas en ENP son susceptibles de incluirse dentro de este precepto.

Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.»

Por otra parte, según el artículo 112.1 de la Ley del Impuesto, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reduce en el importe de los beneficios del ejercicio aplicados a determinadas inversiones, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social, si bien la aplicación del beneficio a dichas finalidades debe efectuarse en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes. Sin embargo, el apartado 2 del mismo artículo permite que los beneficios puedan aplicarse en un plazo superior siempre que en el mismo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración. Por ello, el Reglamento en este caso también de acuerdo con el mandato de la Ley establece los términos en los que la Administración acepta el plan especial de inversiones y gastos.

En otro orden de cosas, también es interesante analizar cómo afecta la legislación relativa a las cooperativas, ya que algunas de las explotaciones desarrolladas en espacios protegidos se realizan en régimen de cooperativa agrícola, ganadera, etc. En la redacción de la nueva norma se modifica la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, con el objeto de equiparar el tratamiento de las cuotas tributarias negativas al régimen previsto en esta Ley en relación con las bases imponibles negativas.

En la disposición final primera, se recoge que las Entidades acogidas a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁵⁰⁸:

⁵⁰⁸ Disposición final cuarta. Modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Primero. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas:

Uno. Se añade una Disposición adicional séptima, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional séptima. Reglas especiales aplicables a las Cooperativas en relación con los activos por impuesto diferido.

En el supuesto de sociedades cooperativas a las que resulte de aplicación esta Ley, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) El límite a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se referirá a la cuota íntegra positiva sin tener en cuenta su integración ni la compensación de cuotas negativas.

b) La aplicación del régimen de consolidación fiscal por aquellos grupos fiscales integrados por sociedades cooperativas a las que resulte de aplicación el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrán las siguientes especialidades:

1.º Para proceder a la suma algebraica de cuotas íntegras de las cooperativas que formen parte del grupo fiscal no incluirá en las bases impositibles de dichas entidades las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estas dotaciones se incluirán en la cuota íntegra, en función del tipo de gravamen que corresponda, con posterioridad a la referida suma, y con el límite del 60 por ciento de la cuota positiva del grupo.

2.º En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pendientes de integrar en la cuota íntegra, se integrarán en la cuota íntegra del grupo, en función del tipo de gravamen que corresponda, con el límite del 60 por ciento de la cuota íntegra positiva individual de la propia entidad.

3.º En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o extinción del grupo fiscal, las entidades que integren el mismo asumirán las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pendientes de integrar en la cuota, en la proporción en que hubiesen contribuido a su formación.»

Dos. Se añade una Disposición transitoria séptima, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria séptima. Dotaciones por deterioro de determinados activos.

En los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2014, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en los números 1.º y 2.º de la letra b) de la disposición adicional séptima de esta Ley, se incluirán en la cuota íntegra del grupo, en función del tipo de gravamen que corresponda, con el límite de la cuota íntegra positiva del grupo o individual, respectivamente.

No obstante, en los períodos impositivos que se inicien en el año 2014, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en los números 1.º y 2.º de la letra b) de la disposición adicional séptima de esta Ley realizadas por contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– Las dotaciones estarán limitadas al 50 por ciento de la cuota íntegra previa a su incorporación y a la compensación de cuotas negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– Las dotaciones estarán limitadas al 25 por ciento de la cuota íntegra previa a su incorporación y a la compensación de cuotas negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.»

Segundo. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, se añade la letra c) a la Disposición adicional séptima de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Los activos por impuesto diferido a que se refiere el último párrafo del apartado 1 de la Disposición adicional vigésima segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberán entenderse referidos a los correspondientes al derecho a compensar en ejercicios posteriores las cuotas negativas.»

Tercero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas:

Uno. Se modifica el artículo 24, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 24. Compensación de cuotas negativas.

1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 60 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las cuotas negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las cuotas negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

2. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.»

Dos. Se añade la Disposición transitoria octava, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria octava. Compensación de cuotas negativas en el año 2015.

El límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley no resultará de aplicación en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015.

No obstante, la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

“1. Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas”.

Los grupos de sociedades cooperativas podrán tributar en régimen de declaración consolidada de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas.

Asimismo, en consonancia con el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de Entidades financieras, se establece el tratamiento fiscal específico en esta regulado para determinados activos por impuesto diferido, en relación con las cooperativas.

Traemos ahora a colación el caso de los montes vecinales en mano común que forman parte de ENP, ya que consideramos interesante analizar el tratamiento que realiza la Ley sobre dicha figura. Sabemos que algunos terrenos establecidos en espacios protegidos se constituyen bajo esta denominación. Según señala la Ley del Impuesto de Sociedades⁵⁰⁹, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reducirá en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a:

a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado.

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 50 por ciento de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 25 por ciento de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de cuotas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.»

⁵⁰⁹ Art. 112.

b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte.

c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social.

Señala la Ley que la aplicación del beneficio a las indicadas finalidades se deberá efectuar en el propio período impositivo o en los 4 siguientes. Por otro lado, ha de señalarse que la reducción sobre la base es incompatible con la reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios⁵¹⁰, así como con la reserva de nivelación de bases imponibles⁵¹¹.

La posibilidad de aplicar los beneficios, se extiende más allá de lo establecido en el párrafo anterior, a condición de que se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente. Dicho plan debe ser aceptado por la Administración tributaria en los términos establecidos reglamentariamente⁵¹². Por último, señalar que los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades que les sean efectivamente distribuidas por la comunidad. Dichos ingresos tendrán el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad⁵¹³.

A nuestro modo de ver, como hemos reiterado en diversas ocasiones a lo largo de esta tesis, la deducción por inversiones no puede ser considerada como una técnica compensatoria del lucro cesante en los ENP.

⁵¹⁰ Art. 25.

⁵¹¹ Art. 105.

⁵¹² Por otro lado, señalar que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común tributarán al tipo general de gravamen y no estarán obligadas a presentar declaración por este Impuesto en aquellos períodos impositivos en que no obtengan ingresos sometidos a este, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones y gastos a que se refiere el apartado.

⁵¹³ Según se recoge en que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Por último, una breve referencia a las subvenciones comunitarias recibidas en el entorno de los ENP. Conviene estudiar la tributación de dichas subvenciones según se recoge en la Disposición adicional tercera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo el epígrafe: “Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas”.⁵¹⁴

A este respecto, para realizar el cálculo de la renta que no se integrará en la base imponible, habrá de tenerse en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades (ganado muerto, bienes perdidos por inundaciones, etc.). Señala la norma que cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

⁵¹⁴ Dicha disposición señala que no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria: 1.ª Abandono definitivo del cultivo del viñedo, 2.ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos, 3.ª Prima al arranque de plataneras, 4.ª Abandono definitivo de la producción lechera, 5.ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas, 6.ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas, 7.ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

No se integrarán tampoco la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas, así como la percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

III. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIÓN, PECULIARIDADES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA Y TRIBUTACIÓN DE SUBVENCIONES

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) está regulado a nivel estatal por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según esta regulación –para lo que aquí interesa- no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen⁵¹⁵. Así mismo, en lo que se refiere a las importaciones de bienes, estarán exentas las importaciones de productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas procedentes de tierras situadas en un país tercero contiguo al territorio de aplicación del impuesto, obtenidos por productores cuya sede de explotación se encuentre en el mencionado territorio en la proximidad inmediata de aquel país⁵¹⁶.

Es también aplicable al tema en estudio la exención establecida en el art. 56, para las importaciones de los bienes destinados al acondicionamiento o a

⁵¹⁵ Art. 14 UNO.1 LIVA.

⁵¹⁶ Art. 38. UNO Ley LIVA.

la alimentación en ruta de animales importados, siempre que los mencionados bienes se utilicen o distribuyan a los animales durante el transporte. Piénsese que la cabaña ganadera se nutre en muchas ocasiones de ejemplares de otros países, con el objeto de optimizar la calidad de los ejemplares.

Muy interesante de cara a la fiscalidad de los ENP es la disposición relativa a la transmisión de los terrenos. A este respecto, quedan exentas del impuesto “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavados, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria”⁵¹⁷. Se incluye también en la exención los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de “terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica”⁵¹⁸.

Dado que las explotaciones económicas enclavadas en ENP son generalmente agrícolas y ganaderas, además de las forestales, conviene detenerse en el régimen especial de AGP y sus consecuencias en la tributación de las actividades llevadas a cabo en dichos espacios.

Sabemos que la Ley del IVA cuenta con un régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, aplicable a la situación de las explotaciones económicas en los espacios naturales protegidos. Desde el punto de vista subjetivo, dicho régimen será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren ciertos requisitos. La Ley realiza una mención específica cuando señala que no se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras “ni los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.; ni los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada (art. 124 LIVA)”.

Desde el punto de vista objetivo, dicho régimen será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan

⁵¹⁷ Art. 20.Uno.20o LIVA.

⁵¹⁸ Art. 20. Uno.23o LIVA.

directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros y algunos servicios accesorios. (art. 125 LIVA). Dicho régimen tiene el carácter de renunciable según se establece en la propia ley.⁵¹⁹

Como indica BAYONA GIMÉNEZ, la compensación a tanto alzado, a la que tienen derecho los sujetos acogidos a este régimen por las entregas de sus productos o la prestación de servicios accesorios al régimen a empresarios o profesionales, con independencia del territorio donde estén establecidos, es el resultado de aplicar al precio de venta los porcentajes del 12% (para productos agrícolas y forestales) o del 10,5% (para productos ganaderos o pesqueros). La compensación será satisfecha directamente por la Hacienda Pública, en los supuestos de exportación o entrega intracomunitaria, y por la intermediación de los destinatarios de los productos en los supuestos de operaciones interiores⁵²⁰.

La principal característica con la que cuenta este régimen para los propietarios de terrenos en ENP es que simplifica enormemente las formalidades tributarias. Como señala CAYÓN GALIARDO, "la simplificación de deberes alcanza tal cota en este régimen especial que los sujetos a él acogidos no están obligados siquiera a liquidar y repercutir el IVA, ni tampoco a presentar declaraciones ni ingresar cuota alguna"⁵²¹.

Para BANACLOCHE PÉREZ, el régimen de agricultura podría ser calificado como un régimen especial de exención, en cuanto que no se devenga el IVA por las entregas y servicios a que afecta. Pero se trata de una exención, a su vez, especial. Si determinadas exenciones (art. 117 LIVA) permiten el derecho a la devolución del IVA soportado y las exenciones en

⁵¹⁹ Artículo 124. Ámbito subjetivo de aplicación.

Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

⁵²⁰ BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, en obra colectiva *Ordenamiento Tributario Español: los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia 2015, pág. 433.

⁵²¹ CAYÓN GALIARDO, A., *los impuestos en España*, Thomson Reuters, 2003, pág. 521 y ss.

otras entregas y servicios impiden el derecho a la deducción (prorrata), en este régimen especial se regula una forma alternativa a la deducción que se concreta en el derecho a la compensación que deben recibir los sujetos pasivos acogidos al régimen. En definitiva, en este régimen no hay IVA devengado (ni, por tanto, base imponible, ni tipo impositivo, ni cuota, ni repercusión) ni tampoco derecho a deducciones (la compensación es una estimación de las deducciones del IVA soportado en las adquisiciones del acogido al régimen especial). Por otra parte, tales compensaciones, que no son IVA soportado para el adquirente que tributa en régimen general, son deducibles por éste como si lo fueran⁵²².

La aplicación concreta del régimen a las explotaciones de los ENP plantea tres problemas que a continuación señalamos. En primer lugar, surge la exclusión del régimen para la ganadería independiente. Como ya hemos señalado para otros tributos, muchas actividades ganaderas en ENP se realizan por trashumancia, de manera que el ganado transita por distintas fincas de distintos titulares en más de un 50%. Por este motivo, esta ganadería será independiente. Dejando a un lado cuestiones relativas al principio de justicia, en palabras de GARCÍA MARTÍN, no debe desconocerse que la limitación normativa del concepto de ganadería independiente resulta confusa, cuando no contradictoria⁵²³. Desde esta perspectiva no encontramos motivo alguno para continuar excluyendo del régimen a este tipo de ganadería que debería gozar de la misma simplificación en lo que formalidades se refiere que el resto de actividades ganaderas.

En segundo lugar, los últimos cambios legislativos permiten la exclusión de este régimen de sujetos que anteriormente quedaban incluidos en razón de su cifra de operaciones. En efecto, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre establece una reducción de la cifra de volumen de operaciones que excluye de su aplicación, que pasa de 450.000 euros a 150.000 euros anuales,

⁵²² BANACLOCHE PÉREZ, J., "El Impuesto del IVA y (V)" *Impuestos*, la Ley 2014.

⁵²³ GARCÍA MARTÍN, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las actividades agrarias*, Monografías del Impuesto sobre el Valor Añadido, centro de publicaciones del ministerio de economía y hacienda, 1985.

excepto las actividades agrícolas, forestales y ganaderas, caso en el que se establece la de 200.000 euros anuales⁵²⁴.

Como acabamos de señalar, la modificación cuantitativa beneficiará a muchos propietarios de terrenos en ENP, pero seguimos a MARTÍN GARCÍA cuando pone de manifiesto que si la existencia del REAGP se apoya en la supuesta incapacidad del agricultor o ganadero para cumplir las obligaciones formales del Régimen ordinario, el criterio de exclusión debería haberse basado solamente en la dimensión económica de las explotaciones y no en los métodos o técnicas empleadas. Suponer que la capacidad, para el cumplimiento de obligaciones formales, de un empresario que tiene una explotación de 25 vacas de leche es superior a la de un agricultor que cultiva 500 hectáreas de tierra es situarse fuera de la realidad. En suma, para excluir del REAGP a las explotaciones agrícolas se aplica solamente el criterio de la dimensión económica, en cambio para las ganaderas se utiliza, además, el del método de explotación. Hay que decir, sin embargo, que la VI Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas imponía este criterio de exclusión a los Estados miembros al regular el IVA en sus legislaciones nacionales⁵²⁵.

En tercer y último lugar, hemos de valorar si la aplicación del régimen especial favorece o no la inversión y el desarrollo de las explotaciones enclavadas en ENP. En este asunto seguimos a SOLER BELDA, que mantiene que estamos ante un sistema desincentivador de la inversión que trata igual a quien gasta en mejorar sus tierras que a quien realiza el gasto mínimo para que la producción no caiga estrepitosamente. La no compensación del IVA soportado es una de las causas de esta pérdida de interés por la inversión⁵²⁶. Pero es que además de ello a quien está en módulos en este régimen, en un sistema que no permite deducir el IVA, lo que no le interesa bajo ningún concepto es que se le aplique, ya que es encarecer unas facturas en una cantidad que no tiene el beneficio de la deducción por quien la

⁵²⁴ Con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se reducen los límites que permiten optar por este régimen: las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 a 150.000 euros.

⁵²⁵ MARTÍN GARCÍA, M., "Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España", *Estudios Agrosociales y Pesqueros*, Núm. 188, 2000, pág. 165-186.

⁵²⁶ SOLER BELDA, R., "El Impuesto Justo y el IVA", *Impuestos*, Nº 13-14, La Ley, Julio 2012.

adquiere. Por este sistema se pierde el IVA de quien realiza la venta o hace el servicio que no lo cobra y por lo tanto no lo ingresa. El daño que se ve acentuado por la vía de no declaración del ingreso de esta actividad. Al final de todo esto se ha creado una cadena que perjudica la tributación a través de un impuesto indirecto como es el IVA, pero también de un impuesto directo como es el impuesto sobre beneficio, bien sea IRPF o IS⁵²⁷.

Entendemos también necesario hacer referencia a la aplicación del IVA reducido a determinados bienes utilizados en ENP._Resulta aplicable a estos bienes, cuando se utilicen normalmente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales. También se aplicará este tipo de IVA a los fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero y -por último- a los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección. No se incluye la maquinaria, utensilios o herramientas utilizadas en las citadas actividades⁵²⁸

Se aplican tipos de IVA reducido a los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas en su obtención⁵²⁹, así como a la prestación de servicios a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas⁵³⁰.

Por último interesa analizar La tributación de las subvenciones recibidas en el REAGP por propietarios de explotaciones en ENP. Comenzaremos por señalar que las ayudas y subvenciones comunitarias a la agricultura presentan una diversidad en su regulación, justificación o finalidad y contenido. Hemos analizado ya la tributación de dichas subvenciones en el IRPF y en el IS, por lo que pasamos a analizar este importante tema en el presente apartado ya que el

⁵²⁷ Ibid.

⁵²⁸ Art. 91.Uno.1.3o LIVA

⁵²⁹ Art. 91.Uno.1.5o LIVA

⁵³⁰ Art. 91.Uno.2.3o Ley 37/1992.

REAGP es utilizado ampliamente por propietarios de terrenos y explotaciones en ENP.

Desde luego, las subvenciones directamente relacionadas con el precio forman parte de la base imponible del IVA en las correspondientes operaciones sujetas a gravamen. Pero hay otras subvenciones no vinculadas directamente al precio y referidas a la producción o a la explotación y que se pueden referir en varios plazos o en pago único. Para cuando no es aplicable el régimen especial de agricultura, en el régimen general, esas subvenciones no afectan a la base imponible de las entregas y servicios realizados.

Como es de sobre conocido, con fecha 6 de octubre de 2005 el TJUE dictó sentencia (2005/292) en el asunto C-204/03, en la que se condenó en costas al Estado español por incumplimiento de las obligaciones que le competen a tenor del derecho comunitario, concretamente los arts. 17 y 19 de la Sexta Directiva, en cuanto al derecho a la deducción de las cuotas de IVA de los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y la limitación del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones. La rectificación española vino de la mano de incluir la regla de la prorrata en estos casos.⁵³¹

Pero en el régimen especial de agricultura no hay base imponible ni devengo del IVA, de modo que es preciso considerar si las subvenciones recibidas afectan al precio de venta y a la compensación a recibir de los adquirentes de bienes y servicios. En este sentido es especialmente relevante considerar que, salvo en situaciones anómalas de mercado y en general, toda subvención determina la fijación de un precio menor por el que la recibe. De modo que, como señala BANACLOCHE PÉREZ, con subvención o sin ella, siendo las mismas las adquisiciones para la explotación, también es el mismo el IVA soportado. Y, en cuanto que la compensación prevista en el régimen especial, tiene como justificación el resarcimiento de ese IVA soportado, parece razonable considerar que con un precio menor, como base de cálculo de la compensación, ésta ve reducida su finalidad, si no se incluye la

⁵³¹ La ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas vino a cambiar el tratamiento fiscal de las subvenciones en este impuesto. En dicha Ley haciendo uso de la facultad que le concede la Sexta Directiva en el art. 19.1 estableció una modificación en el art. 102 de la LIVA estableciendo que " se aplicará la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que no se integren en la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo".

subvención en ese cálculo. Y, no cabe aplicar la regulación de la base imponible del IVA porque la compensación no es un IVA devengado, sino el citado resarcimiento del impuesto que se soportó en las adquisiciones⁵³².

En este sentido es irrelevante que la subvención se reciba en varios plazos o en pago único. Como es irrelevante que la subvención se reciba incluso cuando no hay explotación o no hay operaciones de entrega y servicios a terceros, porque, si es así, tampoco habrá precios ni motivo para recibir la compensación. Se trata, en definitiva, de garantizar la aplicación del principio de neutralidad que rige el IVA, comparando situaciones iguales, a partir del mismo IVA soportado: en el régimen general, la subvención a la producción determinará el menor precio y menor IVA devengado, con deducción del IVA soportado. Y en el régimen especial, el menor precio por esa misma causa no puede determinar una menor compensación que impida el resarcimiento del igual IVA soportado en las adquisiciones⁵³³.

⁵³² BANACLOCHE PÉREZ, J., *Impuestos*, La ley, 14 Nov. 2013.

⁵³³ Ibid.

IV.IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: LOS SUPUESTOS DE DESMEMBRACIÓN Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS SERVIDUMBRES

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) está regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵³⁴. Dicho impuesto grava las transmisiones onerosas de bienes y derechos, constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Como acaba de señalarse, dentro de la modalidad de TPO únicamente se encuentra sometida a gravamen la constitución de los derechos reales, y no las restantes alteraciones que éstos puedan sufrir, a excepción de aquella ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo. Así lo establece el artículo 7.1 B) del TRLITP y AJD. En consecuencia la extinción de los derechos reales no constituye hecho imponible por esta

⁵³⁴ «BOE» núm. 251, de 20 de octubre de 1993 Última modificación: 1 de octubre de 2014 Referencia: BOE-A-1993-25359.

modalidad, con la excepción del usufructo en el que, como tendremos ocasión de analizar, se sujeta a tributación lo que se denomina la consolidación del dominio desmembrado. Y, tratándose de la transmisión de estos derechos, estaremos en presencia de un hecho imponible recogido en el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

La primera cuestión que debe despejarse es cuales son los derechos reales a los que se alude en este impuesto, dado que será necesario establecer un listado de los mismos para saber si se dan en la práctica de los ENP. Como señala CALVO VERGUEZ, en tanto en cuanto el citado texto normativo no contiene una enumeración de los derechos reales es preciso acudir al Código Civil⁵³⁵ que, dentro de los derechos reales sobre cosa ajena, diferencia a este respecto entre los derechos reales de goce o disfrute (los cuales permiten a su titular la utilización total o parcial de un bien ajeno y, en algunos casos, la adquisición de los frutos que producen) y los derechos reales de garantía (que garantizan el cumplimiento de una obligación de la que es acreedor el titular del derecho real, otorgando al mismo la facultad de enajenar la cosa garantizada en caso de incumplimiento para obtener el valor de la misma)⁵³⁶.

Desde el punto de vista metodológico, la labor de señalar lo supuestos de sujeción al impuesto realizada en el párrafo anterior, debe concursar con el análisis de las cifras de constitución de derechos reales en los ENP. A este respecto, aunque no se tengan datos de las prácticas concretas en ENP en relación a la constitución de derechos reales, sí contamos con la cuantificación de los acuerdos de custodia del territorio que se producen dentro de los mismos. El tipo de acuerdo más común es el “Contrato de custodia del territorio”, con el 50,25%. El mayor cambio se aprecia en el caso del “Arrendamiento de derechos de tala, pastos y otros” que es un contrato privado

⁵³⁵ Tienen la consideración de derechos reales de goce o disfrute el usufructo, el uso y la habitación, la superficie, las servidumbres, los censos y el aprovechamiento por turno de inmuebles. Y constituyen derechos reales de garantía la hipoteca, la prenda, y la anticresis. Finalmente existen otros derechos reales cuya naturaleza resulta discutida. Así sucede, por ejemplo, con el derecho arrendaticio, el derecho de retención, la opción de compra y los derechos de tanteo y retracto.

⁵³⁶ CALVO VERGUEZ, J., “Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas: análisis de sus principales criterios configuradores”, *Impuestos*, Núm. 8, Sección Doctrina, Quincena del 16 al 30 Abril. 2010, la Ley, Año XXVI, pág. 281.

en el que el propietario arrienda un uso determinado (caza, pastos, etc.) de sus terrenos a una entidad de custodia por una cantidad económica previamente acordada. La “Compraventa” también experimenta un cambio considerable. Los tipos “Fiducia”, “Legado” y “Permuta”, como en 2010, continúan sin estar presentes. Por su parte, el usufructo supone el 3,7% del total de acuerdos de custodia con 71 acuerdos⁵³⁷.

De lo anterior se extrae que el arrendamiento de derechos, la compraventa y el usufructo, son las formas más utilizadas para lo que aquí interesa en la práctica de los ENP a la luz de los datos disponibles. Pasamos ahora a analizar como tributará la constitución de estos derechos en el impuesto que estamos abordando.

Como regla general la constitución o transmisión de derechos reales sólo puede quedar sujeta a la modalidad de TPO en primer lugar, tratándose de la constitución o transmisión de derechos reales llevados a cabo por particulares que no sean sujetos pasivos de IVA. Y, en segundo término, teniendo lugar la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, al tratarse de operaciones sujetas y exentas de IVA en relación con las cuales no resulta posible la renuncia a la exención en el IVA. En estos supuestos adquiere la consideración de sujeto pasivo la persona en cuyo favor se constituya el derecho (por ejemplo en el usufructo el usufructuario, y en la hipoteca el acreedor hipotecario).

Estudiaremos a continuación los supuestos específicos de desmembración y consolidación del dominio en ENP y las propuestas incentivadoras y desincentivadoras para la conservación de la biodiversidad en relación con el usufructo. Como hemos señalado anteriormente, el usufructo es uno de los contratos más utilizados en ENP para labores de conservación o de mera explotación. En relación con esto, sabemos que el propietario de una determinada finca podrá realizar la desmembración del dominio o bien su consolidación, lo que tiene importantes consecuencias desde el punto de vista de los incentivos fiscales que pueden originarse en relación con estas figuras de cara al caso concreto de los ENP.

⁵³⁷ Informe del 3er Inventario de Iniciativas de Custodia del Territorio del Estado español, Plataforma de Custodia del territorio en <http://custodia-territorio.es>

Como indica DÓRS, el hecho de que el usufructo sea un derecho divisible, debe ser considerado también desde el punto de vista de la acción. El usufructo incluso desde el comienzo, puede ser constituido por parte indivisa o dividida. Ello es consecuencia de la posibilidad de una vindicatio fructus pro parte⁵³⁸ Que el usufructo sea divisible originará consecuencias negativas en la tarea de protección de un ENP como más adelante veremos, todo lo contrario que la constitución de servidumbres.

El titular del pleno dominio de un bien (ya sea este mueble o inmueble) puede desmembrarlo en nuda propiedad y usufructo, a través de un procedimiento oneroso o lucrativo. Pues bien, únicamente queda gravada por la modalidad de TPO, de conformidad con lo establecido por el artículo 10.2 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, la desmembración del dominio producida a título oneroso, siempre y cuando no esté sujeta y no exenta de IVA. Por su parte la producida a título gratuito (ya sea por donación o fallecimiento) tributará por el ISD.

Como señala CALVO VERGUEZ, varias son, a priori, las posibilidades de desmembración a título oneroso que podrían llegar a producirse -en este caso- en el entorno de los ENP. En primer lugar, que el propietario se reservase la nuda propiedad y constituyese a favor de un tercero un derecho de usufructo, girándose liquidación al usufructuario por la constitución del usufructo. En segundo término, que el propietario transmitiese la nuda propiedad y se reservase el usufructo, girándose entonces una liquidación al nudo propietario (adquirente de la nuda propiedad). Y, finalmente, que el propietario transmitiese a distintas personas el usufructo y la nuda propiedad. En este último caso habrían de girarse dos liquidaciones distintas, una por la constitución del usufructo y otra por la transmisión de la nuda propiedad, a cargo de sus respectivos adquirentes⁵³⁹.

⁵³⁸ DÓRS, A., y BONET CORREA, J., "El problema de la división del usufructo", *Anuario de Derecho Civil*, Instituto nacional de estudios jurídicos, Madrid 1952.

⁵³⁹ CALVO VERGUEZ, J. "Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas", Op. Cit., pág. 257.

Lo mencionado es decisivo en terrenos con figuras de protección. A nuestro entender, la desmembración del dominio complicará enormemente las tareas de conservación. Por un lado, la existencia de más interlocutores complica el objetivo de alcanzar acuerdos de cara a la tarea de conservación. Por otro lado, la existencia de más sujetos con derecho sobre determinados bienes, lleva aparejados posibles cambios en relación con el paisaje motivados por el establecimiento de cercas, etc. Por este motivo, entendemos que debería establecerse un elemento "desincentivador" de la desmembración a la hora de la transmisión sobre todo en el caso de la nuda propiedad. Una realidad diferente sería la conformada por supuestos de desmembración en los casos que el adquirente posea el carácter de "cualificado" desde el punto de vista de la conservación, en cuyo caso el desmembramiento habría de contar -a nuestro modo de ver- con beneficios fiscales.

Al hilo de lo mencionado en el párrafo anterior, podría establecerse la posibilidad -como ocurre en el derecho comparado- de estipular la denominada "venta ganga", es decir, una transmisión que se realice por debajo del valor de mercado a una entidad de conservación. Ciertamente que esto sería difícil de aplicar en el caso de los ENP donde sabemos que la administración posee un derecho de tanteo y retracto, pero sería muy válido para otro tipo de terrenos con valores de conservación pero que carezcan de la etiqueta de "protegidos".

Lo anterior no tiene nada que ver con la situación producida en muchas transmisiones en las que el valor comprobado a efectos de modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, exceda el consignado por las partes. Entendemos que la "venta ganga" consigna un valor minorado en base al real, mientras que la situación que recogemos en este apartado, se refiere a un valor estipulado por las partes para reducir la base imponible del impuesto por debajo del real.

Ante esta última situación, se suscita la cuestión de si el mencionado fraude debe resolverse en la propia Ley del ITP o deberá resolverse por la normativa sancionadora que regula el fraude fiscal. La cuestión no es en absoluto intrascendente, ya que en base a lo mencionado se originó un interesante debate doctrinal a raíz de la aprobación de la disposición adicional

cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos Locales, norma que se reprodujo en los mismos términos en el art. 14.7 del Texto Refundido del ITP y AJD.

La mencionada disposición establecía que:

“ cuando en las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste, este último, sin perjuicio de la tributación que le corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo”

De dicha Ley se deriva una sanción encubierta obligando a tributar por el impuesto sobre donaciones, sobre la diferencia de valor constatada. Ambas disposiciones fueron recurridas por inconstitucionalidad desde el principio, inconstitucionalidad que se estableció en la STC 194/2000, de 19 de julio, para cuyo estudio recomendamos vivamente estudiar en profundidad la posición doctrinal de MORIES JIMÉNEZ⁵⁴⁰ que sintetizamos a continuación.

La autora recoge la doctrina expresada por el TC para el caso de que la Disposición adicional 4ª fuera un tributo, que señala que “carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y lucrativa.” Por tanto estaríamos ante una vulneración del art. 9.3 de la CE: interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por otro lado, de la consignación de un precio notariamente inferior al “valor real” tampoco puede deducirse razonablemente que se esconda la comisión de un ilícito tributario, entre otras cosas, porque la norma no define ni dicho valor.

⁵⁴⁰ MORIES JIMÉNEZ, M.T., “ La esperada inconstitucionalidad de la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Reflexiones en torno a la STC 194/2000, de 19 de julio, *Quincena Fiscal*, Núm. 13, Julio 2001, págs. 9 y ss.

A lo anterior hay que añadir, que el principio de capacidad económica exige que sólo se grave allí donde exista riqueza, de manera que quiebra cuando se gravan rentas que no son reales, de manera que queda vulnerado dicho principio tanto para el adquirente como para el transmitente.

Por otro lado, continúa MORIES JIMÉNEZ, el TC señala la inconstitucionalidad de la norma, como vulneración del principio de seguridad jurídica del art. 25.1 CE, ya que si la norma fuera una sanción, es obligación del legislador, llevar a cabo una descripción de conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien las cometa, cosa que en esta norma no es posible encontrar. Además, la disposición vulneraría la exigencia de la mínima seguridad jurídica procesal, ya que no es susceptible de recurso alguno, sino que se produce “ la aplicación de plano de una sanción administrativa.

En el caso de que la transmisión se haya realizado, es susceptible que se origine la "consolidación del dominio"⁵⁴¹. Por ejemplo, si la constitución del usufructo fue a título oneroso, a la hora de consolidar el dominio, si el usufructo se extingue por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, el nudo propietario tendrá que tributar por este en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Es importante tener en cuenta que se tomará el valor que tuvieran los bienes en el momento de la consolidación del dominio.

Como establecen los artículos 14.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 15 del Real Decreto 828/1995, es preciso distinguir según el dominio se haya desmembrado por título oneroso o lucrativo. Así, habiéndose desmembrado el dominio por título lucrativo, la consolidación del mismo tributaría por las normas del ISD, sea cual sea el título de consolidación, oneroso o lucrativo.

Tal y como declara la DGT en su contestación a Consulta de 18 de noviembre de 2008, al amparo de lo establecido en el artículo 14 del TRLITP y AJD, al consolidarse el dominio el nudo propietario tributa por el impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio. Y, al tratarse de

⁵⁴¹ Esto significa que el nudo propietario tendrá que tributar por el valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

un supuesto de consolidación del dominio desmembrado por título oneroso derivado de la muerte del usufructuario, de conformidad con lo establecido por el citado artículo 42 del Real Decreto 828/1995 el nudo propietario habrá de tributar por los mismos conceptos y títulos por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad de la vivienda habitual, efectuando la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se liquidó el Impuesto al adquirirse la propiedad.

Para la mayor parte de la doctrina encabezada por MIR DE LA FUENTE, al extinguirse el usufructo, el primer nudo propietario viene obligado por el mismo título de la adquisición, a pagar por el concepto de extinción del usufructo, sobre el tanto por ciento por el que se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad⁵⁴². Para un sector minoritario encabezado por BLAZQUEZ JIMÉNEZ, la llamada consolidación de la nuda propiedad por agotamiento del contenido del usufructo no representa adquisición de éste por parte del propietario; y por tanto, no se debe pagar nuevamente impuesto: el derecho está agotado y en consecuencia la base -o valor de lo transmitido- es cero, y sobre esta base -cero- el resultado de la aplicación del tipo, sea el que sea, debe ser también cero⁵⁴³. Esta posición que compartimos es decisiva a la hora de incentivar la consolidación de cara a la posterior transmisión a una entidad cualificada como se verá en el siguiente párrafo. Esta interpretación eliminaría una doble imposición que podría influir negativamente en la mencionada consolidación.

⁵⁴² MIR DE LA FUENTE, T., "Transmisión de la nuda propiedad y usufructos desmembrados en los impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales", *Revista Crónica Tributaria*, Núm. 24/1978. En realidad, lo que ocurre es que se descompone la exigencia del impuesto al nudo propietario -que llegará a ser propietario pleno, en un primer momento en atención al contenido económico de su adquisición efectiva, se le aplica una liquidación por el tanto por ciento correspondiente al valor de la nuda propiedad. Pero se aplaza la exigencia del impuesto correspondiente al resto, hasta que la consolidación del dominio se produzca. En este segundo momento se practicará la oportuna liquidación complementaria; pero aquí radica la importante especialidad,: esta liquidación se extenderá a los bienes transmitidos, pero no a la determinación del sujeto pasivo.

⁵⁴³ BLAZQUEZ JIMÉNEZ, B., *Problemas civiles y fiscales en la venta y en la extinción del usufructo*. Conferencia pronunciada en el Colegio Notarial de Barcelona el 21 de marzo de 1946. El mencionado autor sabe que su doctrina no va a ser pacífica al señalar que "esa exactísima tesis no será admitida generalmente; los muchos profesionales que contemplando los efectos de aquellas "interposición o interferencia de la venta", han tratado de contribuir al remedio, se han dejado llevar desde el primer momento de las apariencias y han dado por bueno, por cosa lógica, "que la consolidación debe estar sujeta al impuesto": encajada esta primera inexactitud, ya no hay salvación posible y es imposible remediar nada.

A nuestro modo de ver, sería interesante que fiscalmente se promoviera el aumento del tiempo de desmembración del dominio para Entidades cualificadas de protección de la naturaleza. Así, una servidumbre de conservación constituida por un plazo de 10 años, debería poder ser prorrogada a través de incentivos que dificultaran su consolidación de manera que el nudo propietario eligiera continuar con el usufructo antes que consolidar el dominio y poder arrendarlo a otro sujeto sin objetivos protectores. Por otro lado, sería interesante privilegiar fiscalmente la consolidación del dominio cuando la finalidad que se pretenda sea la posterior transmisión a una entidad cualificada de conservación del territorio.

Abordaremos a continuación el estudio de la tributación de las servidumbres constituidas en ENP. Sabemos que una de las modalidades más habituales con relación a los acuerdos de custodia del territorio es la constitución de una servidumbre. En España constituyen el 8,34% de todos los acuerdos, 166 en concreto⁵⁴⁴. Ya vimos que dicha figura procede del derecho anglosajón ya analizado tanto en las “ecological gifts” canadienses como en los sistemas de preservación del espacio abierto y figuras análogas en el derecho estadounidense.

Pues bien, la constitución de servidumbres sobre bienes inmuebles en ENP queda sujeta a la modalidad de TPO en dos supuestos. De una parte, cuando el propietario del predio sirviente (propietario de la finca sita en un espacio protegido que soporta la servidumbre) sea un particular no sujeto pasivo de IVA, al tratarse de una operación no sujeta al citado impuesto. Y, de otra cuando, siendo el propietario del predio sirviente sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de su actividad, la operación esté sujeta y exenta de IVA, por referirse a fincas rústicas o viviendas. En el caso de propietarios de explotaciones económicas claramente nos encontraremos siempre ante la segunda posibilidad, en caso de suscitarse.

En cambio no quedan sujetas a la modalidad de TPO ni a la de AJD las servidumbres legales (derecho de paso), ya que carecen de la nota de la

⁵⁴⁴ Informe del 3er Inventario de Iniciativas de Custodia del Territorio del Estado español.

onerosidad, y tampoco se encuentran sujetas a las citadas modalidades impositivas las servidumbres personales, al carecer del carácter de derecho real. Quedando la constitución de la servidumbre sujeta a la modalidad de TPO será sujeto pasivo el propietario del predio dominante (esto es, el propietario de la finca a cuyo favor se constituye la servidumbre), siendo el tipo de gravamen aplicable el 6%, salvo que por las Comunidades Autónomas resultase de aplicación otro distinto. En cambio la extinción de las servidumbres por redención convenida entre las partes no se encuentra sujeta en ningún caso a la modalidad de TPO⁵⁴⁵.

Por último, por lo que se refiere a la extinción de las servidumbres y sus consecuentes incidencias en el ámbito tributario; destacan algunos casos específicos para los ENP señalados por BAENA RUIZ⁵⁴⁶. El primero de ellos es la extinción por actividad administrativa en caso de expropiación forzosa en los casos en los que la declaración de un ENP así lo exija. Si bien por ella se adquiere el bien libre de cargas, se admite que pueda conservarse algún derecho, como la servidumbre, si este es compatible con el nuevo destino de la servidumbre expropiada, y mediante acuerdo entre el expropiante y el titular del derecho⁵⁴⁷.

Cuestión de gran interés para el tema que nos ocupa es si el abuso del ejercicio de una servidumbre puede constituir causa de extinción para ella. Ejemplo de esto es la constitución de una servidumbre de conservación realizada a favor de una entidad cualificada de conservación que no cumple con la tarea protectora pactada. Pues bien, GONZÁLEZ PORRAS se ha ocupado con profundidad de la cuestión y aduce argumentos basados en utilidad y necesidad social para responder afirmativamente⁵⁴⁸, pues señala que

⁵⁴⁵ CALVO VERGUEZ, J., "Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas", Op. Cit., pág. 270.

⁵⁴⁶ BAENA RUIZ, E., *Problemática general del derecho real de servidumbres*, Consejo General del poder Judicial, Madrid 1994, pág. 82

⁵⁴⁷ Art. 8 Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa. "La cosa expropiada se adquirirá libre de cargas. Sin embargo, podrá conservarse algún derecho real sobre el objeto expropiado, si resultase compatible con el nuevo destino que haya de darse al mismo y existiera acuerdo entre el expropiante y el titular del derecho".

⁵⁴⁸ BIONDO BIONDI: *Las servidumbres*. Traducción de la 2.^a edición y anotaciones al Derecho Civil Español Común y Foral, por JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ PORRAS. Editorial Comares, S. L., Granada, 2002.

las servidumbres responden al criterio de obtener el mayor rendimiento de los bienes naturales, y su función y el contenido económico hay que ejercitarlo dentro de los límites normales en que el derecho se ha de manifestar, concluyendo que, conforme a la redacción del CC actual⁵⁴⁹, cabría pedir la extinción del derecho real de la servidumbre.

Para lo que a nosotros nos interesa este impuesto carece de trascendencia, ya que el obligado al pago del impuesto es el receptor, no el transmisor⁵⁵⁰. El tema de esta tesis se basa en los posibles incentivos fiscales que podrán aplicarse a propietarios de terrenos enclavados en espacios naturales protegidos cuya declaración se realiza cuando el propietario posee la propiedad del inmueble con anterioridad a la declaración. Si un nuevo propietario adquiere el inmueble este conocerá de antemano las restricciones establecidas para la realización de actividades económicas del mismo, lo que— a nuestro entender— no evitaría la compensación del lucro cesante, ya que con dicha compensación no sólo se busca compensar al propietario, sino asegurar

⁵⁴⁹ Art. 7 del CC "La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso."

⁵⁵⁰ Artículo 8. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. También art. 4 Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.
- c) En la constitución de derechos reales, aquél a cuyo favor se realice este acto.
- d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
- e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
- f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
- g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
- h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

la tarea agrícola o ganadera como conformadora del paisaje y coadyuvante de la biodiversidad. En cualquier caso, no debe olvidarse que la administración cuenta con el derecho de tanteo y retracto sobre el mismo, de manera que existen serias barreras para que un terreno protegido pase a manos privadas. Lo dicho es válido también para casos de arrendamiento, etc. En estos casos, el arrendador sólo estaría obligado al pago si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario la justificación de pago del impuesto.⁵⁵¹

Por último, algunas reflexiones sobre el ITP y AJD. Sabemos que están exentas del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo⁵⁵².

De especial interés resulta la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición. En estos casos, el sujeto pasivo del impuesto⁵⁵³ gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente⁵⁵⁴. (estos beneficios también se aplican al Impuesto sobre Sucesiones y

⁵⁵¹ Art. 9,c) Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁵⁵² Art. 8

⁵⁵³ Art. 29 señala que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

⁵⁵⁴ La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente. Si la transmisión fuese de parte de una explotación agraria la reducción se reduce a un 75 por 100.

Donaciones)⁵⁵⁵.

Precisamente esta estipulación establecida en AJD es la que proponíamos en el TP con alguna diferencia, esencialmente que el adquirente fuera una entidad de conservación cualificada. Lo que aquí proponemos es una exención del 100% para los casos de constitución del pleno dominio o del usufructo vitalicio cuando quien adquiere es una entidad cualificada.

Fuera de lo que son las explotaciones económicas en ENP, el terreno rústico protegido que desee transmitirse por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75% en la base imponible (este beneficio también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)⁵⁵⁶. A nuestro modo de ver, si lo que se transmite es el terreno rústico de carácter protegido, la reducción debería ser del 100%.⁵⁵⁷

V.IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: SUPUESTOS DE REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE APLICABLES A LOS ENP Y SUPUESTOS DE HECHO INCLUIDOS EN LA NORMATIVA AUTONÓMICA

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, y regulado por la Ley 29/1987, de 18

⁵⁵⁵ Art. 9

⁵⁵⁶ Art. 11 y 12.

⁵⁵⁷ Por último, por lo que a permutas se refiere, En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible (este beneficio también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El impuesto grava las donaciones, herencias o legados y beneficios de seguros de vida percibidos por personas físicas. En la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias se establece⁵⁵⁸ que en las transmisiones «mortis causa» y en las donaciones «inter vivos» equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal⁵⁵⁹, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente; del 90% para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural, del 75% para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal y del 50% para las demás superficies rústicas de dedicación forestal siempre que, como consecuencia de dicha transmisión no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición⁵⁶⁰.

Parece evidente que si el espíritu de esta normativa es incentivar la continuidad de la tarea protectora de un determinado predio enclavado en un ENP, lo normal sería establecer una deducción cercana al 100% cuando el donatario sea una administración pública o un a ONG de conservación de la naturaleza a través de un acuerdo.

La propuesta que recogíamos en el apartado anterior, relativa a aumentar la deducción por la transmisión lucrativa de bienes y derechos cuando estos se realicen en ENP ha tenido un amplio eco en la normativa

⁵⁵⁸ Disposición Adicional Cuarta Bonificaciones fiscales en la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal, Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

⁵⁵⁹ Las bonificaciones fiscales reguladas en esta disposición adicional serán de aplicación, en la escala que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación.

⁵⁶⁰ El establecimiento de esta reducción fue seguida por otras en un intento de dar vida a un impuesto hasta entonces poco adaptado a las necesidades reales de los contribuyentes. Así como señala PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, la reforma fiscal contenida en RD-L 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, introdujo, en lo que se refiere a ISD, nuevas reducciones en la base imponible que incluían la transmisión de la empresa familiar y la vivienda habitual. En PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J., "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Revista tribuna fiscal*, Núm. 104, Junio 1999.

autonómica española; siempre respetando lo que señala FALCÓN Y TELLA, en el sentido de que tratándose de adquisiciones mortis causa, las reducciones autonómicas sobre la base imponible deben mantener una regulación análoga a la del Estado, lo que no impide la creación de nuevas reducciones, siempre que no supongan la reducción de la carga tributaria global⁵⁶¹.

En este punto, distinguiremos 2 tipos de situaciones relativas a la regulación legislativa que afecta a los espacios protegidos. En primer lugar, analizaremos las CCAA que incluyen expresamente disposiciones de reducción o exención de actos jurídicos cuyo hecho imponible se sustancia en ENP. En segundo lugar, analizaremos situaciones impositivas que a pesar de no ser específicas para ENP, poseen el suficiente interés didáctico como para abordarlas con cierta profundidad.

En lo que al primer grupo de CCAA se refiere, aquellas que incluyen disposiciones específicas en este impuesto, destaca la normativa Catalana, Balear y Canaria. El art. 27 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto catalán sobre Sucesiones y Donaciones⁵⁶², indica que "en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en un espacio integrado en el Plan de espacios de interés natural o en un espacio integrado en la red Natura 2000".

Sin duda, el precepto mencionado en el párrafo anterior posee una intención continuista, en el sentido de privilegiar el mantenimiento de una actividad forestal sostenible y configuradora del paisaje cuya actividad requiere protección. Por otro lado, es loable el establecimiento de esta disposición, ya que la administración catalana podría reforzar su derecho de tanteo y retracto sobre esta finca antes de incentivar la continuidad de actividad en manos privadas a través del incentivo de la transmisión.

⁵⁶¹ FALCÓN Y TELLA, R., "Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas". *Papeles de economía española*, Núm. 83, 2000.

⁵⁶² DOGC de 11 de junio de 2010.

En cualquier caso, parece evidente que una transmisión cualificada como la que estamos señalando, habrá de contar con algunos requisitos que eviten el fraude de Ley por parte de los herederos. Por este motivo, la Ley 19/2010 condiciona la reducción al mantenimiento del bien en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo⁵⁶³.

En Baleares, el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado,⁵⁶⁴ establece en su art. 32 una reducción por adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario. En dicha disposición se señala que cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge, a los ascendientes o a los descendientes del causante esté incluido el valor de un terreno situado en una de las áreas de suelo rústico protegido... para obtener la base liquidable se aplicará a la base imponible una reducción del 95 % del valor de aquel terreno.

Surge la pregunta de cual debe ser la extensión o porcentaje de extensión concreta que debe poseer el predio en cuestión o el derecho sobre el predio. Ciertamente que la legislación podría haber estipulado que la reducción se realizara exclusivamente por el porcentaje de terreno rústico que tuviera carácter de protegido, lo que es así, pero establece además una regla de mínimis al exigir que esta reducción se aplicará solo a las fincas en las que, como mínimo, el 33 % de la extensión quede incluida dentro de las áreas o los espacios antes mencionados y -además- será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes⁵⁶⁵. El mismo porcentaje de reducción disfrutarán las adquisiciones por causa de muerte de participaciones en Entidades y sociedades mercantiles cuyo activo esté

⁵⁶³ Art. 28 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación catalana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁶⁴ *BOIB de 7 de junio de 2014.*

⁵⁶⁵ Art. 32 párrafo 2 Decreto Legislativo 1/2014.

constituido por terrenos donde como mínimo el 33 % de la extensión esté situado en una de las áreas de suelo rústico protegido⁵⁶⁶.

La última comunidad que incluye disposiciones específicas para incentivar la transmisión de bienes y derechos relativos a ENP es la canaria. El Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos⁵⁶⁷, recoge en su art. 23 bis una reducción por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Natural en los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de fincas rústicas ubicadas en algunos de los espacios a que se refiere el artículo 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo⁵⁶⁸, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97% del valor de tales bienes.

Así como otras CCAA exigen plazos más amplios para disfrutar de la reducción, en el caso de Canarias, basta con el mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en este plazo, o los bienes sean adquiridos por la Comunidad Autónoma de Canarias o por un Cabildo o Ayuntamiento de Canarias⁵⁶⁹. Esta última disposición es realmente interesante en el sentido de que abre la puerta a una transmisión voluntaria del área natural a la administración. A nuestro modo de ver, dicha disposición

⁵⁶⁶ Según se recoge en las letras a, b y c del artículo 19.1 de la Ley 6/1999; en un área de interés agrario, a las que se refiere la disposición transitoria octava de la citada Ley, o en un espacio de relevancia ambiental, a los que se refiere la Ley 5/2005. Además, para conseguir la reducción debe cumplirse que ésta se aplique al mayor valor, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, de la parte de superficie de los terrenos en que al menos el 33 % de la extensión se encuentre situado en alguna de las áreas de suelo rústico protegido o de interés agrario o de los espacios con relevancia ambiental. Por otro lado, la mencionada reducción solo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre el valor de los terrenos, una vez minorado en el importe de las deudas vinculadas con estos terrenos, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

⁵⁶⁷ BOC de 23 de abril de 2009.

⁵⁶⁸ por el que se aprueba el texto refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97 por ciento del valor de tales bienes.

⁵⁶⁹ Párrafo 2 art. 23 bis Ley 1/2009.

podría haber resultado incluida en la normativa autonómica catalana y balear, ya que coadyuva a la inclusión de terrenos privados a la esfera pública donde los programas de conservación suelen ser más efectivos.

Habíamos señalado que además de los mencionados casos de regulación específica de los incentivos a la transmisión de fincas en ENP, existían otros ejemplos de transmisión privilegiada que indirectamente afectaban a estos espacios. Nos referimos a las reducciones en la adquisición de explotaciones agrarias. Son numerosas las comunidades que recogen este tipo de beneficio. Una parte de la doctrina ha analizado estas reducciones a la luz de su influencia en el área de las libertades comunitarias.

En opinión de GARCÍA DE PABLOS, podría alegarse la necesidad de reservar el beneficio fiscal a las explotaciones agrarias o forestales radicadas en una Comunidad Autónoma con la finalidad de conservar la población agrícola, mantener una distribución de la tierra que permita el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y de los paisajes, que constituyen objetivos sociales integrados dentro de la política agraria común de la UE.⁵⁷⁰

Es el caso de Castilla y León⁵⁷¹ que establece una reducción del 99% cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de una explotación agraria situada en el territorio de Castilla y León, o de derechos de usufructo sobre la misma⁵⁷². Para ello, el causante, en la fecha de fallecimiento, debe tener la condición de agricultor profesional y la adquisición debe

⁵⁷⁰ GARCÍA DE PABLOS, J., " Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las libertades comunitarias," *Revista técnica tributaria*, Núm. 93, abril-junio, 2011. En este sentido, la sentencia del asunto Analir y otros. STJUE de 20 de febrero de 2001 (C-205/99, Rec. p.I-1271) apartado 38. Sin embargo, como señaló el TJUE en el Asunto Jäger, las medidas dictadas con el objetivo de impulsar la prosecución de la actividad de explotaciones agrícolas y forestales, pueden tener en determinadas condiciones y circunstancias, carácter de interés general y justificar la libre circulación de capitales. Pero ello no puede dar lugar, como señala el FJ 51 de la sentencia recaída en el citado asunto, a que se limite la medida fiscal a las explotaciones situadas en un determinado territorio.

⁵⁷¹ Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (*BOCYL* de 18 de septiembre de 2013).

⁵⁷² Art. 16.

corresponder al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida. Por último, como ocurre en las reducciones específicas para ENP, existe un mínimo temporal de mantenimiento de la explotación en este caso estipulado en 5 años.

El mismo porcentaje de reducción sobre el valor establecido en Extremadura,⁵⁷³ Galicia,⁵⁷⁴ Murcia,⁵⁷⁵ Valencia⁵⁷⁶. La comunidad del País Vasco posee un porcentaje de reducción del 90%⁵⁷⁷ y Cataluña el 95%⁵⁷⁸. A pesar de que todas las legislaciones son muy parecidas en cuanto a los requisitos establecidos para alcanzar la exención (necesidad de escritura pública de la adquisición, mantenimiento de los elementos adquiridos por un determinado número de años, etc.), llama la atención de cara al tema de esta tesis, lo estipulado en la norma gallega que exige que para obtener reducción, en la explotación agraria debe venirse ejerciendo, efectivamente, actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto⁵⁷⁹.

Esta cuestión será decisiva a la hora de proponer una compensación por

⁵⁷³ Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (*DOE* de 25 de junio de 2013).

⁵⁷⁴ Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (*DOG* de 20 y 28 de octubre de 2011).

⁵⁷⁵ Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos (*BORM* de 31 de enero de 2011).

⁵⁷⁶ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. (*DOGV* de 31 de diciembre de 1997 y *BOE* de 7 de abril de 1998).

⁵⁷⁷ Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*BOB* 1Abril).

⁵⁷⁸ Art. 22 Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Cataluña.

⁵⁷⁹ Art. 7 d) Decreto Legislativo 1/2011.

lucro cesante en las explotaciones económicas en ENP, ya que la aplicación de la misma supone un sistema de aseguramiento a la hora de evitar situaciones de simulación generadoras del consiguiente fraude fiscal, tanto en el impuesto que estamos analizando como en muchos otros que analizaremos más adelante.

VI.EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) está regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas⁵⁸⁰. En el artículo 4 de la Ley se exime del impuesto a los elementos integrantes del patrimonio histórico español o de las Comunidades Autónomas.

Sabemos que se declaran exentos de este impuesto los bienes patrimoniales afectos a actividades empresariales, cuando el sujeto pasivo ejerza la actividad (en este caso, agraria) de una forma habitual, personal y directa y que constituyan su principal fuente de renta⁵⁸¹. La exención no se aplicará el caso de explotaciones cedidas o arrendadas.

Poco más hay que señalar en un impuesto que difícilmente será aplicable con muchas limitaciones a las explotaciones en ENP según lo señalado en el párrafo anterior, y que cuenta con una aplicación nada uniforme dependiendo de las CCAA en que se aplique⁵⁸². Diversas previsiones gubernamentales habían previsto la supresión de dicho impuesto en 2015.

VII.EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: EL CASO DE

⁵⁸⁰ BOE de 07 de Junio de 1991. Esta revisión vigente desde 01 de Enero de 2015 hasta 01 de Enero de 2016.

⁵⁸¹ Art.. 4.8.1. Ley 19/1991.

⁵⁸² Madrid lo bonifica al 100%, es decir, hay que declarar la riqueza pero sin pagar un euro de tributación, mientras que la tarifa estatal, es de 8 tramos, con tipos del 0,2% al 2,5% y un mínimo exento de 700.000 euros –que es de 500.000 en Cataluña y 800.000 euros en Baleares.

LOS MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

El estudio de este impuesto comenzará –para lo que aquí interesa- por el estudio de los montes vecinales en mano común y montes poblados con especies de crecimiento lento. Según el art. 61.1 constituye el hecho imponible de este impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

Para lo que aquí interesa, como ya señaló SAÍNZ DE BUJANDA al hablar de la contribución territorial urbana, “el Impuesto de Bienes Inmuebles es inadecuado como impuesto sustitutivo, porque afecta a todos los agricultores, incluidos aquellos que se encuentran gravados por el impuesto sobre la renta, especialmente sobre los que están obligados a llevar una contabilidad⁵⁸³”.

Con independencia de lo anterior, es cierto que el impuesto en estudio establece una exención para “los montes vecinales de mano común⁵⁸⁴” así como para “la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o

⁵⁸³ SAÍNZ DE BUJANDA, F., *La contribución territorial urbana, trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, 1987, pág. 30..

⁵⁸⁴ Art. 62.1.b. LRHL.

normal de la especie de que se trate”.⁵⁸⁵ Esto significa que los propietarios de espacios naturales protegidos estarán exentos del pago del impuesto en estos casos⁵⁸⁶.

Por lo que se refiere a los requisitos específicos para acceder a la exención en los ENP cuando las fincas estén consideradas como montes vecinales, señala IZARD ANAYA que no se requiere la previa solicitud del interesado, postura esta que se había mantenido en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, al venir concedida la misma directamente en la propia Ley⁵⁸⁷. La corporación local debe limitarse únicamente a la comprobación de si concurren en el caso concreto los requisitos establecidos por la Ley, y en caso afirmativo, conceder la exención por el órgano competente⁵⁸⁸.

Por último señalar que la tarea incentivadora de este precepto es indiscutible ya que como señalan QUIRÓS ROLDÁN y VÍLCHEZ PARDO, la finalidad del precepto es favorecer la política de repoblación forestal⁵⁸⁹. Desde esta perspectiva se confirma, una vez más, como los tributos locales recogen disposiciones que coadyuvan a alcanzar objetivos de interés general como las que estamos proponiendo para la compensación del lucro cesante en los ENP.

⁵⁸⁵ Art. 62.1.f. LRHL

⁵⁸⁶ 121/000128 Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. El apartado 4 del artículo 11 queda redactado de la siguiente forma:

«4.Los montes vecinales en mano común son montes privados que tienen naturaleza especial derivada de su propiedad en común sin asignación de cuotas, siendo la titularidad de éstos de los vecinos que en cada momento integren el grupo comunitario de que se trate y sujetos a las limitaciones de indivisibilidad, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad. Sin perjuicio de lo previsto en la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común, se les aplicará lo dispuesto para los montes privados.»

⁵⁸⁷ IZARD ANAYA, B., *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el RD Leg. 2/2004 y demás normas de aplicación*, Aranzadi, 2006.

⁵⁸⁸ Existen multitud de ENP cuya superficie está poblada por montes con especies de crecimiento lento. En este aspecto, señalar que la redacción inicial de este párrafo no incluía como aprovechamiento el corcho, por no ser su aprovechamiento principal la madera. Fue la ley 19/1995, de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias, la que amplió la exención a las variedades calificadas catastralmente como alcornocal⁵⁸⁸.

⁵⁸⁹ QUIRÓS ROLDÁN, A y VÍLCHEZ PARDO, J., *los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, editorial Comares, Granada 1998.

En otro orden de cosas, convendrá analizar la exención rogada y posibles bonificaciones aplicables a los ENP. El IBI establece una exención rogada del art. 62,2, c) para la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud. De manera indirecta, y aunque no sea previsión expresa del legislador, esta disposición alcanzará a los ENP donde dichas repoblaciones sean aceptables a la vista de los instrumentos de planeamiento establecidos.

Por lo que se refiere a las bonificaciones, la Ley del impuesto establece algunos supuestos de bonificación obligatoria que se aplicarán en los ENP en determinados casos. En concreto, tendrán derecho a una bonificación del 95% de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de la Ley⁵⁹⁰, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.⁵⁹¹

También se establecen supuestos de bonificación potestativa de hasta el

⁵⁹⁰ *Artículo 153 LRHL Recursos de las áreas metropolitanas.*

1. Las áreas metropolitanas podrán contar con los siguientes recursos:

-
- **a)** Las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de la entidad. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible de este, y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por ciento.
-
- b)** Las subvenciones de carácter finalista que se podrán fijar en los Presupuestos Generales del Estado para la financiación de aquellos servicios específicos que constituyan el objeto de las áreas metropolitanas y cuya cuantía, perceptor y forma de distribución se determina anualmente.

2. Las leyes de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con lo dispuesto en sus Estatutos, creen en su territorio áreas metropolitanas determinarán los recursos de sus respectivas haciendas de entre los enumerados en el párrafo a) del apartado anterior de este artículo y en el artículo 152.

⁵⁹¹ Art. 73.3.

90% de la cuota a favor de “los bienes inmuebles urbanos (...) singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección”⁵⁹².

Parece evidente que los inmuebles situados en espacios protegidos carecerán en su mayoría del acceso a equipamientos colectivos dada su situación geográfica. El problema es que al ser esta bonificación es potestativa, no podrá asegurarse su aplicación en todo momento sino de forma discrecional en aquellos municipios que desean ponerla en marcha. En cualquier caso, raramente podrá aplicarse esto ya que los terrenos establecidos en espacios protegidos tendrán la consideración de rústicos.

Otra posibilidad interesante de cara a privilegiar las explotaciones económicas en ENP sería reduciendo el cálculo del valor de los terrenos con criterios diferentes a su valor catastral. Así, para PORTILLO NAVARRO, la realidad de hoy en día con una agricultura tan moderna y tecnificada, hace complicado el valor catastral y su actualización, por lo que quizás sería aconsejable el cálculo del valor de los terrenos agrícolas basado en el análisis de los precios de mercado⁵⁹³. Sin duda, esto beneficiaría a los terrenos enclavados en ENP, ya que las servidumbres fácticas que se originan en ellos fruto de lo establecido en los instrumentos de planeamiento, reducen ampliamente su valor en el caso de que existan en ellos explotaciones económicas activas.

⁵⁹² Art. 74.1.

⁵⁹³ PORTILLO NAVARRO, M. J., *Análisis del IBI a través de los principales elementos configuradores del tributo. Situación actual y propuestas de reforma*, Revista tributos locales, diciembre 2010- enero 2011, pág. 13 y ss.

⁵⁹³ BOE de 07 de Junio de 1991.

VIII. EL IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: ANÁLISIS DE LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS Y GANADERAS

Comenzaremos realizando un breve análisis de las actividades agrícolas y ganaderas en este impuesto poniendo de manifiesto más tarde una situación sorprendentemente injusta en los ENP. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto⁵⁹⁴.

Antes de nada, nos gustaría señalar que como pone de manifiesto LAGO MONTERO, nos encontramos ante un tributo conflictivo y polémico, debido a que su fundamento constitucional es frágil. No se percibe claramente qué manifestación de capacidad económica pretende gravarse. Tampoco se aprecia indiscutiblemente el que los contribuyentes sean tratados por igual, ni se observa una recepción concreta del principio de progresividad. En definitiva, concluye este autor, los principios de justicia tributaria que consagra el art. 31.1 de nuestra Constitución son difícilmente localizables en este gravamen⁵⁹⁵.

A lo anterior se añade que como señala MORIES JIMÉNEZ, la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en la contestación de 26 de noviembre de 1991 entiende que el hecho imponible “se produce con independencia de que el ejercicio de la actividad se ejerza o no con ánimo de lucro o que el ejercicio procure o no ingresos al titular de la misma”⁵⁹⁶.

⁵⁹⁴ Art. 78.

⁵⁹⁵ LAGO MONTERO, J.M., “Adecuación del RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprobaron las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas a la Ley 39/1988, de 28 de septiembre, reguladora de las haciendas locales. Comentario a la sentencia del TS de 2 de julio de 1992”, *Jurisprudencia tributaria*, Núm. 5, enero 1993, pág. 15. Citado por GARCÍA FRESNEDA GEA, F., “El IAE y el principio de capacidad económica”, *Revista española de derecho financiero*, Núm. 105, 2000, pág. 93.

⁵⁹⁶ MORIES JIMÉNEZ, M.T., *Régimen tributario del propietario*, en CASANA MERINO, F., y MORIES JIMÉNEZ, M.T., *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 57.

Como se señala en la propia redacción del texto del impuesto, se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales, las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, por consiguiente, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas.

El problema surge con los supuestos de ganadería independiente⁵⁹⁷, supuestos que por su carácter trasterminante son ampliamente habituales en los ENP⁵⁹⁸. A nuestro entender, este reducto de sujeción es injusto respecto a la ganadería dependiente pues como señala MARTÍN GARCÍA, "nos encontramos, con que sólo un tipo peculiar de ganadería, que sigue llamándose independiente, queda sujeta al IAE mientras que las demás actividades ganaderas, junto con las agrícolas, forestales y pesqueras ni siquiera constituyen hecho imponible, lo que equivale a decir que no están sujetas al Impuesto"⁵⁹⁹.

No deje de ser sorpresivo que el IAE no sólo no privilegie las explotaciones económicas desarrolladas en ENP, sino que dicho impuesto ostente el desgraciado honor de ir mucho más allá del principio de neutralidad, penalizando un tipo de ganadería que conforma habitualmente la práctica habitual en los ENP. Afortunadamente, existen algunas disposiciones que permiten -en cierto modo- aliviar la carga del ganadero independiente que realice su actividad en los ENP. En primer lugar, aquellos ganaderos que realicen su actividad de manera independiente podrán disfrutar de una exención siempre que se trate de

⁵⁹⁷ Tendrá la consideración de ganadería independiente el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes: **a)** Que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado, **b)** El estabulado fuera de las fincas rústicas, **c)** El trashumante o trasterminante, **d)** Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

⁵⁹⁸ En estos casos se aplican las tarifas recogidas en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

⁵⁹⁹ MARTÍN GARCÍA, M., "Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España", *Revista española de de estudios agrosociales y pesqueros*, Núm. 188, 2000, pág. 165-185.

sujetos pasivos que inician el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle aquella⁶⁰⁰.

Unido a esto, están exentas del impuesto las personas físicas, motivo por el cual todos aquellos propietarios que realicen su trabajo en régimen de autónomos están exentos del impuesto. También lo estarán, si son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles⁶⁰¹ y las Entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁶⁰², que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Llegados a este punto, analizaremos las bonificaciones aplicables en el caso de que el ganadero ejerza la actividad de manera independiente en los ENP: otra injusticia añadida. Ya hemos señalado con anterioridad la no sujeción al impuesto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas dependientes. Lo que deseamos despejar ahora es si el ganadero independiente que no permanezca exento según lo recogido en el punto anterior, posee algún tipo de bonificación en el IAE. En relación a esto señalamos una bonificación obligatoria y otra potestativa.

Por lo que a la bonificación obligatoria se refiere, esta se aplicará, en todo caso, a las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁶⁰³. Por otro lado, se establece una

⁶⁰⁰ Art. 82.1.b. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

⁶⁰¹ Las sociedades civiles con objeto mercantil pasarán a tributar a partir del 1 de enero de 2016 en el impuesto de sociedades. Actualmente tributan en régimen de atribución de rentas, es decir, cada uno de sus socios tributa en su IRPF personal por los rendimientos obtenidos por la sociedad civil en base a su porcentaje de participación. A partir de 2016, las sociedades civiles pasarán a tributar, si cuentan con objeto mercantil al tipo fijo del 25%. A los socios de estas entidades se les da la opción de disolverse si adoptan el acuerdo en los 6 primeros meses de 2016. Como ventajas, se benefician de la exención en la modalidad de operaciones societarias de ITP y AJD, así como la exención en el IVTNU.

⁶⁰² Reformada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

⁶⁰³ Art. 88.1.a.

bonificación potestativa de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración y a los que realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal⁶⁰⁴.

A este respecto, se suscita un nuevo problema para el ganadero independiente ya que según registro PRTR-España las actividades industriales vienen descritas en el anexo 1 del Real Decreto 508/2007, diferenciadas según estén o no afectadas por la normativa IPPC. Para lo que aquí interesa, sólo se incluye dentro del ámbito industrial la ganadería y acuicultura intensiva.

Como se observa, aparece de manera inusitada una disposición que penaliza las actividades de ganadería independiente llevadas a cabo en ENP. Los instrumentos de planeamiento de los ENP prohíben la realización de actividades manifiestamente insalubres y contaminantes en estos espacios. Pues bien, precisamente la ganadería intensiva es extremadamente contaminante, debido a la acumulación de enormes masas de deyecciones, que no pueden ser recicladas en los agrosistemas convencionales y que provocan la contaminación atmosférica, la contaminación del suelo y de las aguas con nitrógeno, fosfatos, y metales pesados Cobre, fármacos etc. Esto deriva en la absoluta imposibilidad de que la bonificación en estudio se aplique a los ENP lo que -de nuevo- se manifiesta como una flagrante injusticia respecto a los mismos.

A la vista de todo lo expuesto, parece razonable que se excluyera de la tributación del IAE a la ganadería independiente, aunque algunos autores han puesto de manifiesto en los últimos años los efectos negativos que para los Entes locales, suponen el "vaciamiento" de los obligados al pago del impuesto en las diferentes reformas fiscales. En concreto, para una parte de la doctrina encabezada por LÓPEZ ESPADAFOR, el peso central de la reforma del IAE consistió en dejar a determinados sujetos exentos de este. Esto influyó en que muchas Entidades locales subieran el IBI para compensar esta pérdida, lo que

⁶⁰⁴ Art. 88.2.

generó situaciones injustas a muchos particulares que habían sido declarados exentos por el IAE pero que terminarían pagando más por el IBI⁶⁰⁵.

Asumiendo lo anteriormente señalado, lo cierto es que el principio de justicia tributaria aplicado al caso, recomendaría que la no tributación por el IAE de la ganadería dependiente, fuera acompañada por la independiente; y ello, con independencia de los efectos financieros que se derivaren para las Entidades locales, ya que el principio de justicia tributaria debería ser previo a consideraciones secundarias relativas a los efectos del gasto fiscal del ente impositor.

IX. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA: SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN APLICABLES

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

No están sujetos a este impuesto:

- a) Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.

⁶⁰⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C., "la bonificación en el impuesto de actividades económicas para las entidades con rentas negativas", *Tributos locales*, Núm. 67, enero-marzo 2007.

b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos⁶⁰⁶.

Estarán exentos del impuesto los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola⁶⁰⁷. Esto significa que los turismos utilizados para trabajos profesionales por parte de titulares de explotaciones en espacios protegidos estarán sujetos al impuesto y no disfrutarán de exención alguna.

A este respecto, hemos de valorar si sería posible mantener una exención para vehículos cuyo propietario sea el titular de una explotación enclavada en un ENP, atendiendo a su especial situación personal o profesional derivada de las restricciones suscitadas por la declaración. La respuesta -a nuestro entender- debe ser afirmativa ya que como señala ESEVERRI, es posible entender que el impuesto no grava la propiedad del vehículo sino que persigue su titularidad, de ahí que no se autorice el cambio de vehículo mientras no se pague el impuesto⁶⁰⁸.

Esta preeminencia de la titularidad a la hora de establecer el impuesto nos lleva a pensar que determinadas situaciones personales o profesionales pueden influir a la hora de establecer la exención. Por ejemplo, se establece la exención atendiendo a la condición de minusvalía del titular de un determinado vehículo,⁶⁰⁹ facultando la Ley a los Ayuntamientos a concretar la forma de acreditar un requisito concreto, la forma en que el minusválido dedica el vehículo a su uso exclusivo⁶¹⁰.

⁶⁰⁶ Art. 92.

⁶⁰⁷ Art. 93.1.g.

⁶⁰⁸ ESEVERRI, .E., "Aspectos litigiosos del sistema tributario local", *Revista tributos Locales*, Núm. 117, septiembre-octubre 2014. señala también este autor, que en los procedimientos de concurso de acreedores, la venta a terceros de un vehículo titularidad de una sociedad en concurso por parte de la Administración Concursal, permita exigir el gravamen a la mercantil concursada no al adquirente de los vehículos.

⁶⁰⁹ Art. 93.2 TRLRHL.

⁶¹⁰ La Ley exige tres requisitos para la exención: a) que se declare un 33% de minusvalía, b) que el vehículo se matricule a nombre del minusválido c) que el vehículo se utilice para uso exclusivo del minusválido.

A la vista de lo expuesto, el establecimiento de beneficios fiscales a modo de exención para los vehículos de titulares de explotaciones de ENP sería justificable atendiendo a las características personales y profesionales de los mismos, fácilmente demostrables como en la regulación reglamentaria de los vehículos para minusválidos.

X. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS: SUPUESTOS DE EXENCIÓN Y BONIFICACIONES APLICABLES A LOS ENP

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición⁶¹¹.

En los terrenos rústicos protegidos, por regla general, no puede haber ningún tipo de construcción ni vivienda pero sí podrán construirse graneros u otras instalaciones relacionadas con la actividad agraria o ganadera que se ejerza. Estas actividades constructivas requieren licencia municipal, y a ellas nos referimos al hablar de construcciones e instalaciones en este impuesto.

Lo primero que analizaremos son las posibilidades de exención del impuesto para terrenos enclavados en ENP. Señala la Ley que está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo

⁶¹¹ Art. 100.

por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación. De lo visto hasta ahora, parece poco probable que una explotación en ENP permanezca exenta del impuesto y del análisis del sujeto pasivo se deriva que los propietarios de dichas explotaciones estarían incluidos en el ⁶¹².

Para saber si una explotación radicada en un ENP puede obtener algún beneficio distinto al de la exención, hemos de analizar lo relativo a las bonificaciones del impuesto. ⁶¹³ Se estipula una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Parece evidente que –llegado el caso- pueda interpretarse que determinada instalación de carácter ganadero o similar ubicada en un espacio protegido pueda tener un marcado interés municipal. Efectivamente, con independencia de que pueda ser disfrutada plenamente por los vecinos entrando en ella, cosa que no siempre sucede, el terreno protegido es conformador de un paisaje único que permite la recreación. Unido a esto, traemos a colación lo ya mencionado a la hora de analizar las contribuciones especiales, donde señalábamos que la declaración de un espacio tiene el efecto de aumentar el valor de los terrenos municipales circundantes. Desde esta perspectiva, la "utilidad o interés municipal" queda acreditada fehacientemente.

Para MARÍN-BARNUEVO, la bonificación en favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico

⁶¹² Art. 101. *El análisis del sujeto pasivo del impuesto es interesante ya que la Ley establece que podrán serlo, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.*

⁶¹³ 103.2.a a).

artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración, posee importantes condicionantes que complican su puesta en práctica. En primer lugar, no debe olvidarse de que se trata de un beneficio fiscal rogado, por lo que sólo se aplicará previa solicitud expresa de contribuyente o sustituto. En segundo lugar, se exige un acuerdo previo de carácter general de establecimiento de la bonificación y de regulación de sus aspectos formales y materiales, lo que tendrá lugar mediante la oportuna ordenanza fiscal. Y la tercera es que una vez presentada la solicitud de bonificación y verificado el cumplimiento de los requisitos formales y materiales para su reconocimiento, la decisión final queda reservada al pleno del ayuntamiento, que deberá decidir por mayoría simple si procede o no a su estimación⁶¹⁴. Se trata pues, en opinión de este autor, un procedimiento demasiado complicado para la aplicación de este beneficio fiscal, cuya justificación es fácil de suponer.

En cualquier caso, la visión que mostrábamos anteriormente del ICIO como instrumento de favorecimiento ecológico⁶¹⁵ es apoyada desde otra perspectiva en la doctrina española por PUIG VENTOSA. Señala este autor que el ICIO encarece la construcción (y por tanto desincentiva la misma) que es una actividad muy intensiva en el uso de materias primas y territorio, de forma que desde el punto de vista medioambiental es pertinente su establecimiento (que como sabemos es opcional). Continúa dicho autor señalando que realizando una interpretación amplia permitiría por ejemplo bonificar obras en zonas preferentes o de interés municipal obras que tengan como finalidad mejorar la eficiencia en el uso de la energía, agua y materiales en los edificios⁶¹⁶. La aplicación de esta posición a los espacios protegidos resulta de gran interés a nuestro entender.

⁶¹⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *El ICIO. teoría y práctica en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, Instituto Pascual Madoz del territorio, urbanismo y medio ambiente, Editorial Colex, Madrid 2001. En cualquier caso, siguiendo a este autor, en lo que respecta a la posibilidad de deducir la cuota de la tasa por licencia de obras, lo primero que podemos decir es que se trata de una previsión muy oportuna, que pretende establecer una relación coherente entre los distintos tributos municipales exigidos por la realización de obras, y al mismo tiempo resulta respetuosa con la autonomía local.

⁶¹⁵ En el sentido señalado de que el terreno protegido es conformador de un paisaje único que permite la recreación y los ayuntamientos disfrutan de tal paisaje.

⁶¹⁶ PUIG VENTOSA, I., "*La ambientalización de las ordenanzas fiscales*", *Crónica Tributaria*, Núm. 127, año 2008.

Por último, en lo que a bonificaciones se refiere, se establece otra de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente⁶¹⁷.

En síntesis, entendemos que ambas bonificaciones son susceptibles de aplicarse en los terrenos incluidos en los espacios protegidos. En cualquier caso no debe olvidarse que -como señalábamos en la introducción a este apartado- las restricciones relativas a la construcción de instalaciones en espacios protegidos son importantes y obligan de manera especial si están incluidas en el PORN o PRUG como herramientas de gestión.

XI.EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: LA NO SUJECIÓN DE LOS TERRENOS RÚSTICOS

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos⁶¹⁸.

No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia , está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de

⁶¹⁷ 1 b).

⁶¹⁸ Art. 100.

valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles⁶¹⁹.

Como señala HINOJOSA TORRALVO, el negocio jurídico tipo a través del que se realiza el incremento es la transmisión del dominio del terreno. Esta nota es común a todas las legislaciones europeas: realizada una enajenación, por ejemplo, se ponen en funcionamiento todas las consecuencias jurídico tributarias que el legislador ha previsto para la producción del incremento de valor. Junto a ella, son también ocasión suficiente para la producción de esas consecuencias la constitución de derechos reales o su transmisión⁶²⁰.

Poco más hay que añadir a lo recogido en el texto de la norma, que deriva necesariamente en la no sujeción al impuesto de cualquier terreno incluido en un espacio protegido cuando cuente con la calificación de rústico. Explotaciones ganaderas, agrícolas, etc., contarán con esta calificación.

⁶¹⁹ Ibid.

⁶²⁰ HINOJOSA TORRALVO, J.J, "La tributación de los incrementos de valor de los terrenos en Europa (II), Criterios de sujeción y cuantificación. *Crónica tributaria*, Núm. 69, 2004, pág. 24.

SEGUNDA PARTE: TRIBUTACIÓN ESPECÍFICA DE LA CUSTODIA DEL TERRITORIO Y DE DIVERSAS ACTIVIDADES LLEVADAS A CABO EN LOS ENP A LA LUZ DE LO RECOGIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

I.BREVE ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DE CUSTODIA DEL TERRITORIO CON ACUERDOS ESTABLECIDOS EN ENP

Sabemos que un porcentaje importante de los acuerdos de custodia del territorio se realizan en ENP. Ciertamente que dichos acuerdos no tienen como objetivo la compensación del lucro cesante, pero son utilizados por los propietarios de terrenos privados en tales espacios para asegurar la biodiversidad. Para el estudio de este apartado nos servirá de guía el magnífico estudio llevado a cabo por BARREIRA LÓPEZ, trabajo denominado "Estudio jurídico de la custodia del territorio".

Hemos de comenzar señalando que la tributación de las Entidades de custodia del territorio dependerá de la conformación jurídica que posean, por ejemplo, si están constituidas como fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública, podrán disfrutar de los beneficios establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Si están constituidas como sociedad tributarán de la misma manera que el resto de Entidades jurídicas de este tipo.

Por lo que respecta al IS, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se aplica de manera subsidiaria a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades⁶²¹. La aplicación del régimen fiscal

⁶²¹ BOE Núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

especial para las Entidades sin fines lucrativos es voluntario para aquellas Entidades que cumplan los requisitos especificados en el art. 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁶²².

Para dichas Entidades, se aplica una exención parcial del IS, que afecta a rentas⁶²³ derivadas de ingresos por donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta y las subvenciones, salvo aquellas que se destinen a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

Por lo que se refiere al patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, estarán parcialmente exentos los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres; así como las adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad. También se encuentran exentas las rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

Las asociaciones que no quieran o no puedan –por no haber sido declaradas de utilidad pública– disfrutar del régimen especial establecido por la Ley 43/2002 tendrán que aplicar el régimen fiscal de las Entidades parcialmente exentas. En este caso, el ámbito de la exención de las rentas es muy inferior, y el tipo de gravamen aplicable es del 25%. Además, no pueden aplicarse a las donaciones que reciban estas Entidades los beneficios fiscales al mecenazgo establecidos en la Ley 49/2002.

En lo referido al ITP y AJD, la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002 por la que se da nueva redacción a la letra A) del artículo 45.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exime de este impuesto a “las Entidades sin

⁶²² BOE núm. 307 de 24 de Diciembre de 2002.

⁶²³ Art. 6, Ley 49/2002.

finés lucrativos ... que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley”. Entre las Entidades a que se refiere el mencionado artículo se encuentran las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Por último, las Entidades de custodia del territorio son sujetos pasivos del IVA, pues se engloban en la definición de “empresario o profesional” prevista en el artículo 4 de la Ley 37/1992. En cualquier caso, si están constituidas como fundación o asociación y realizan únicamente prestaciones de servicios a título gratuito no podrán ser incluidas en lo anteriormente señalado y serán Entidades no sujetas a este impuesto.

Unido a lo anterior, señala BARREIRA LÓPEZ que si bien no se establecen exenciones del IVA para las actividades propias de las Entidades de custodia, sí podrán aplicarse tipos de IVA reducidos o “superreducidos” en algunos casos. Especialmente interesante para dichas Entidades es la posibilidad de aplicar el tipo “superreducido” en la prestación de servicios a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas (art. 91.Uno.2.3o Ley 37/1992).

II.LA TRIBUTACIÓN DE LAS CANTIDADES APORTADAS POR TERCEROS A LA CUSTODIA DEL TERRITORIO

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo prevé incentivos al mecenazgo, entendido como “la participación privada en la realización de actividades de interés general” (art. 1.1). En concreto, la Ley señala que Entidades son susceptibles de ser beneficiarias de mecenazgo: las fundaciones y asociaciones de interés general y las Entidades Locales y los organismos autónomos de éstas.

Para lo que aquí interesa, la última reforma de la Ley 49/2002 establece un incremento del porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas para aportaciones, pues si bien estaba anteriormente en el 25%, se aumenta al

30%⁶²⁴. Adicionalmente, se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas. A este respecto, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 75% respecto de los primeros 150 euros que sean objeto de donación, y un 35% por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años, si bien dichos porcentajes se sitúan en el 50 y 32,5 %, respectivamente, en el ejercicio 2015. Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 40%, si bien en 2015, dicho porcentaje se fija en el 37,5%⁶²⁵.

⁶²⁴ Si bien transitoriamente para 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5 por ciento

⁶²⁵ Disposición final quinta. Modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Primero. Con efectos desde el 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo:

Uno. Se modifica el artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

Base de la deducción Importe hasta Porcentaje de deducción

Base de deducción Importe hasta Porcentaje de deducción

150 euros	75
Resto base de deducción	30

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.»

«Disposición transitoria cuarta. Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Los donativos que dan derecho a deducción son los siguientes ⁶²⁶:

- Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos.
- Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores.
- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de Entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Como señala BARREIRA LÓPEZ, para el caso de donativos a Entidades de custodia del territorio, tiene una especial relevancia la posibilidad de deducir el valor de los derechos reales de usufructo, así como también las donaciones de terrenos y las donaciones dinerarias. La base de las deducciones por

Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.»

Segundo. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se añade un párrafo al apartado 1 del artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que queda redactado de la siguiente forma:

«Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.»

⁶²⁶ Art. 17 Ley 49/2002

donativos, donaciones y aportaciones dinerarias es su importe. En el caso de los donativos de bienes, la base es el valor contable que tengan éstos en el momento de la transmisión o, en su defecto, el valor determinado para el IP. En el caso de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, la base vendrá determinada por el importe anual que resulte de aplicar el 2% del valor catastral. En todos los casos, el importe donado con derecho a deducción no podrá superar el 10% de la base liquidable para el IRPF y el 35% de la cuota íntegra minorada para el IS.

Otro aspecto importante es la exención del IRPF que en el art. 23 de la Ley 49/2002 se establece para “las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones” detallados anteriormente. Esto significa que en caso de donación, y por tanto de su tasación para la determinación de la base de deducción del donativo conforme a las reglas del IP, la diferencia de esta tasación con el valor de adquisición del bien estará exenta de tributación.

Por otro lado, estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley⁶²⁷.

Otras formas de participación de terceros en las Entidades sin ánimo de lucro son los Convenios de colaboración empresarial y los Patrocinios publicitarios. Estas dos figuras tienen muchas similitudes en la práctica, pero un trato diferente a nivel fiscal.

En otro orden de cosas, en lo que se refiere a los Convenios de colaboración empresarial estos están regulados en el art. 25 de la Ley 49/2002, y se definen como aquellos por los cuales “las Entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la

⁶²⁷ Art. 23.2 Ley 49/2002.

participación del colaborador en dichas actividades”. Los Convenios de colaboración empresarial no se consideran prestaciones de servicios, por lo que no están sujetos al IVA. Las cantidades satisfechas por las empresas son deducibles en el IS o IRPF.

El contrato de patrocinio publicitario se encuentra definido en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad como “aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”. En este caso dichos contratos sí que son considerados como una prestación de servicios, por lo están sujetos al IVA. Las cantidades satisfechas por los patrocinadores también son deducibles en el IS o en el IRPF.

III. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE TRIBUTACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS, LAS EMPRESAS PÚBLICAS Y LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Abordando el primero de los puntos de este estudio, ciertos supuestos de tributación de los ayuntamientos, indicar que es relativamente habitual que Entidades locales reciban cantidades a modo de subvención a fondo perdido para realizar acciones de mejora de las infraestructuras en los ENP. Se cuestiona si dichas cantidades están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, y –consecuentemente- si los Entes locales podrán recuperar el IVA soportado de las facturas emitidas por las empresas contratadas que han llevado a cabo las actuaciones de mejora.

Como primer paso para resolver la cuestión planteada, habrá de estarse a lo dispuesto en el art. 3 del Protocolo sobre los Privilegios y Inmunidades de las Comunidades Europeas⁶²⁸ que establece que "los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas

⁶²⁸ DOUE núm. 306 de 17 de diciembre de 2007.

para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza".

A la vista de lo señalado, surge la pregunta de si las cantidades repercutidas a la administración podrían recuperarse. La Dirección General de Tributos entiende que las adquisiciones realizadas por las Entidades encargadas del desarrollo de programas de actuación en ENP subvencionados por la Comisión, no pueden considerarse incluidas entre las mencionadas en el citado artículo 3º del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas. El motivo es que no se trata de compras realizadas por la Comunidad para su uso oficial, sino de adquisiciones realizadas para personas físicas o jurídicas diferentes de aquélla (las Entidades encargadas de realizar las actividades en los ENP).

En este sentido, la DGT entiende que "La recuperación de las cuotas pagadas no es posible cuando la acción que se realiza no supone el ejercicio de una actividad empresarial o profesional por la entidad obligada a efectuarlos, habida cuenta de que la subvención recibida de la Comunidad es a fondo perdido y no supone contraprestación de servicio alguno, por lo cual las citadas actividades no están sujetas al impuesto, de lo que se deriva la no deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por dicha entidad, que no deberá repercutir cuota alguna".

Lo anterior se cita en relación con la no sujeción, pero es que en el terreno de la exención, como señala GARCÍA CARRETERO, cuando un sujeto pasivo entrega bienes o presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta con arreglo al art. 13, parte A de la Sexta Directiva, el segundo no tiene –en principio- derecho a deducir el IVA soportado dado que, en tal supuesto, los bienes y servicios que se trate no son utilizados para operaciones gravadas. Sólo con carácter excepcional la Sexta Directiva prevé, en particular en su art. 17, apartado 3 letra b), el derecho a la deducción del IVA relativo a bienes y servicios utilizados para operaciones

exentas. En consecuencia, una vez más el TJUE indica que los términos que la directiva emplea a este respecto deben ser objeto de interpretación estricta⁶²⁹.

Que no existe contraprestación de servicios en los casos señalados ha sido defendido en la doctrina por FALCÓN Y TELLA; en opinión de este autor, si el contratista (la entidad que lleva a cabo la obra de mejora en el ENP) "se limita a realizar una obra y prestar servicios al ente público o a los particulares sin que exista ninguna actividad por parte del ente público distinta de la selección del contratista y el ejercicio de sus facultades de control, difícilmente puede hablarse de prestación de servicios por parte del ente público, y por tanto el otorgamiento de la concesión será, desde el punto de vista del IVA, una mera formalidad que no dará lugar a devengo alguno, al faltar el aspecto material del hecho imponible⁶³⁰.

De todo lo anterior se desprende que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por entes públicos, en este caso un ayuntamiento, como consecuencia del desarrollo de programas de conservación y mejora de sus espacios naturales, subvencionados por la Comisión no tienen el carácter de recuperables⁶³¹. El proyecto de conservación y mejora de áreas recreativas y espacios naturales así como del patrimonio histórico-artístico a realizar por Ayuntamientos no define una actividad empresarial o profesional ni es tampoco una operación sujeta realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional⁶³².

⁶²⁹ GARCÍA CARRETERO, B., "La consolidada doctrina del TJCE en torno a la interpretación de las exenciones", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 292, 2009, pág 87 y ss. A este respecto, recomendamos la lectura de el análisis realizado por esta autora de la STJCE de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory NV, As. C-401/05.

⁶³⁰ FALCÓN Y TELLA, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública*, Manuales profesionales fiscal, Marcial Pons, Madrid 2006.

⁶³¹ Consulta DGT número 1954-98, fecha de salida 16/12/1998. En el mismo sentido consulta DGT 2146-97, "En este sentido, la conservación y mejora de áreas recreativas y espacios naturales así como del patrimonio histórico-artístico no constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido a Ayuntamientos por el empresario que realiza dichas actividades no puede ser objeto de deducción puesto que no se utiliza en la realización de operaciones que originan tal derecho".

⁶³² En el mismo sentido se pronunciaba la DGT en consulta 0933-97, donde se señalaba que para determinar la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por las adquisiciones de los bienes y servicios utilizados en el proyecto subvencionado, deberá atenderse a la existencia o no de operaciones sujetas y no exentas

El segundo de los supuestos específicos de tributación que traemos a colación es el de la tributación de las empresas públicas. Hasta ahora hemos señalado casos en los que el encargado de realizar determinadas actuaciones para una administración destinadas a mejorar las infraestructuras de ENP son Entidades privadas. Surge la cuestión de cual será el sistema de tributación si la entidad encargada de llevar a cabo las actuaciones es una empresa pública que tiene por objeto social la ejecución de las mismas.

Entorno a este asunto, la DGT⁶³³ resolvió un asunto en el cual la entidad consultante era una empresa pública perteneciente a una sociedad holding cuyo accionista único era una Comunidad Autónoma. Dicha sociedad tenía por objeto social la ejecución de aquellas actuaciones que le encargaba la Administración autonómica en relación con el medio ambiente, espacios naturales protegidos y zonas forestales entre otras. La entidad había firmado un convenio de "encomienda de gestión" con la Comunidad Autónoma que se financiaría con cargo a los presupuestos de la misma. Existía, asimismo, la posibilidad de encargar a otras empresas alguna o todas las fases de ejecución del Convenio.

No es de extrañar que una CCAA derive en una empresa una determinada actuación. De hecho, dicha derivación posee múltiples beneficios como señalan JUAN LOZANO y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. En opinión de estos autores, la existencia de una entidad única facilita la identificación de funciones, responsabilidades y riesgos que deben asumir los diferentes actores, especialmente los que corresponden al sector público y sector privado. Se trata de garantizar que la determinación de tareas quede bien establecida⁶³⁴.

del Impuesto que, realizadas en desarrollo del referido proyecto por el perceptor de la subvención, originen el derecho a la citada deducción, en los términos indicados en el artículo 94 de la Ley del Impuesto.

El desarrollo del citado proyecto no supone la realización por los Ayuntamientos de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, en cuyo caso las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios utilizados en dicho proyecto no serían deducibles, conforme a lo dispuesto por la normativa reguladora del referido tributo.

⁶³³ Consulta V0303-10.

⁶³⁴ JUAN LOZANO, A.M, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico financieros*. Instituto de Estudios Fiscales, Estudios jurídicos, Madrid, 2006.

La cuestión que debe despejarse es si dicha empresa pública, cuyo accionista único es una Comunidad Autónoma, estará exenta de IVA por tratarse de un organismo de derecho público. A este respecto, la DGT hace referencia al artículo 7.13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006⁶³⁵, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

El mencionado precepto comunitario ha sido objeto de interpretación en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁶³⁶. En síntesis, dos son los requisitos que abrirían paso a la aplicación de la no sujeción del artículo 13.1 de la Directiva 2006/112. El primer requisito es que quien realice la operación sea un órgano de Derecho público y -el segundo- que dicha operación suponga el ejercicio de una función pública desarrollada éste.

Que una empresa pública perteneciente a una sociedad holding cuyo accionista único era una Comunidad Autónoma es un órgano de derecho público puede carecer de cuestionamiento. Sin embargo, que "la operación suponga el ejercicio de una función pública" es más difícil de interpretar. A

⁶³⁵ Antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, norma derogada y sustituida desde el 1 de enero de 2007 por la referida Directiva 2006/112/CE.

⁶³⁶ STJUE 11 de julio de 1985, Asunto C-107/84, Comisión contra Alemania, la de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85, Comisión contra Holanda, o la de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados C-231/87 y 129/88.

este respecto, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en varias ocasiones de manera clara y precisa en este asunto.⁶³⁷

En la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera impondibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional⁶³⁸. Pues bien, la realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, como es el caso, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o Entidades de ellos dependientes.⁶³⁹

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas⁶⁴⁰.

⁶³⁷ sentencia de 15 de mayo de 1990, Asunto C-4/89 y en la ya citada de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados C-231/87 y 129/88.

⁶³⁸ Corresponde al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio.

⁶³⁹ El ponente trae a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960, cuyo artículo 3º, apartado 1, disponía: «1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales», régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100% por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

⁶⁴⁰ Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

La concreta aplicación de todo lo expuesto implicará que los servicios prestados por la entidad pública no se encuentren sujetos al IVA, eso sí, exclusivamente en aquellos casos en que el destinatario de los servicios que presta sea el Ente público del que depende o bien otras personas o Entidades que dependan íntegramente del mismo, al concurrir en ambos casos la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 a la luz de la indicada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo⁶⁴¹.

El último de los supuestos que deseamos analizar en este punto es el referente a la tributación de las Entidades sin ánimo de lucro. Son muchas las organizaciones de carácter no lucrativo que desarrollan actividades de sensibilización y educación -entre otras- en ENP. En torno a esta cuestión, es interesante el estudio de la consulta sobre la tributación por IVA realizada a la Dirección General de Tributos⁶⁴², por una ONG inscrita en el registro de AECID que tenía reconocida la condición de entidad o establecimiento de carácter social. La ONG realiza actividades de protección de la infancia y la juventud, etc., y las prestaciones de servicios en parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

Vayamos por partes en lo que al análisis de la consulta se refiere en lo relativo a la tributación por IVA. La DGT entiende que como se recoge en el artículo 4, apartado uno, de la Ley del IVA “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o

IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva.

⁶⁴¹ Es decir, tener la consideración de órgano técnico-jurídico de derecho público y ejercer una función pública que no se lleva a cabo en concurrencia con el sector privado, que no es generadora de distorsiones graves o significativas de la competencia y que no está incluida en la lista de actividades recogidas por el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE.

⁶⁴² Asunto V1270-14, fecha de salida 13/05/2014.

partícipes de las Entidades que las realicen.”.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.⁶⁴³ .

La DGT entendió que resulta claro que las actividades descritas por la ONG suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y de recursos humanos, o de uno sólo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, por lo que dichas actividades estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La pregunta que surge es si dichas actividades estarán exentas del pago del impuesto dado que se poseen un carácter social e incluyen actividades de educación a la infancia y a la juventud.

Para responder a lo primero habrá de estarse a lo que recoge el artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley del IVA, que dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones: 8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por Entidades de Derecho Público o Entidades o establecimientos privados de carácter social⁶⁴⁴. La cuestión que debe despejarse es qué se entiende por “asistencia social” de

⁶⁴³ Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las prescripciones de la SextaDirectiva.

⁶⁴⁴ La protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad. La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”. La modificación introducida por la Ley de Presupuestos ha consistido en suprimir el límite de los 6 años de edad, en relación con la exención aplicable a los servicios prestados de custodia y atención de niños.

cara a dilucidar si concurre la exención. A este respecto, la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales⁶⁴⁵, define aquella como "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

Por lo que se refiere a dilucidar si estarán exentas las actividades propias de educación de la infancia, el artículo 20, apartado uno, número 9º⁶⁴⁶, establece que: "Los Estados miembros eximirán la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables"⁶⁴⁷.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por Entidades de Derecho público o Entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades⁶⁴⁸.

⁶⁴⁵ En su informe de 23 de junio de 1995.

⁶⁴⁶ constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶⁴⁷ El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

⁶⁴⁸ La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la

b) Un requisito objetivo. La transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

Los programas de educación medioambiental desarrollados por la comunidad autónoma estarán exentos del impuesto cuando se encuentren incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación siempre que no revistan un carácter meramente recreativo.

Asimismo, según doctrina reiterada de esta Dirección General, a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

TERCERA PARTE: PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN FISCAL DEL LUCRO CESANTE PARA LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS ENCLAVADAS EN ENP

I. LA INSUFICIENCIA DE LOS SISTEMAS DE COMPENSACIÓN ACTUALES

Como hemos señalado en varios apartados de la presente tesis, los beneficios fiscales que se están aplicando a las explotaciones enclavadas en los espacios naturales, no son suficientes para compensar lo dejado de percibir por los propietarios de las mismas fruto de la declaración de un espacio natural. En este punto realizaremos una propuesta de compensación vía tributaria, dirigida a la compensación del lucro cesante.

Ya hemos señalado en otras ocasiones, que existen sistemas de compensación directa establecidos para compensar el lucro cesante en los espacios protegidos. Subvenciones y ayudas directas –en teoría- suponen un instrumento que intenta aliviar en lo posible las restricciones de explotación que padecen los propietarios de estos espacios. El problema es que dichos sistemas no dejan de poseer un carácter estrictamente discrecional, y además, no tienen como función la compensación del lucro cesante sino que se orientan al favorecimiento de las inversiones en los ENP.

Por otro lado, es cierto que se han establecido sistemas de compensación del lucro cesante en algunas regiones o los denominados “pagos por servicios ambientales” puesto en marcha con distintos resultados en otras. En ambos casos, estos elementos de compensación no son establecidos específicamente para espacios naturales protegidos, sino para cualquier propietario de una explotación en terreno rústico que desee acogerse a los beneficios derivados de la protección de una determinada especie. Ciertamente que

las cantidades aumentan si el terreno está enclavado en un espacio protegido, pero hasta ahora esta figura cuenta con muy poco desarrollo en nuestra legislación. También quedarán cubiertos los ataques al ganado por parte de lobos y perros salvajes, con independencia de que dichos daños se hayan producido o no en un paraje protegido.

El sistema establecido de Entidades de custodia del territorio que deriva del derecho anglosajón, tampoco asegura ninguna compensación en los términos en los que estamos tratando. Ya hemos visto que una entidad de custodia del territorio realizará un acuerdo de custodia a modo de servidumbre en un terreno determinado. En primer lugar, dicho acuerdo no privilegia en modo alguno que el mismo se desarrolle en un espacio protegido con sus características singulares. En segundo lugar, es el propietario del terreno el que debe entrar y realizar una acción positiva de custodia, solicitando la inclusión de sus terrenos en dichos acuerdos. De nuevo, la inclusión en los acuerdos es voluntaria por definición, mientras que los efectos de la declaración de un ENP acaecen de manera involuntaria y automática coincidiendo con el nacimiento de la misma.

Todo lo analizado hasta el momento nos permite afirmar que no existe en la legislación española sistema alguno -directo o indirecto- que tenga como finalidad la compensación del lucro cesante para explotaciones agrícolas y ganaderas desarrolladas en espacios naturales protegidos. Queremos -por tanto- realizar aquí una propuesta de compensación fiscal utilizando las herramientas establecidas para ello en nuestro derecho, eso sí utilizando para ello las disposiciones existentes relacionadas con este tema en el orden administrativo nacional, comunitario e internacional.

II. TÉCNICAS DESGRAVATORIAS Y SU APLICACIÓN A LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE

Todas las propuestas realizadas en esta tesis sobre compensación del lucro cesante en los ENP, se basan en la utilización de técnicas desgravatorias

para conseguir –en definitiva- que el sujeto pasivo de un impuesto pague menos por el o se encuentre exento del mismo en orden a compensar los perjuicios que sobre su capacidad económica se han producido como consecuencia de la declaración. Corresponde a esta apartado definir dichas desgravaciones.

Como señala RODRÍGUEZ FERREIRO, en un sentido estricto llamamos desgravación o beneficio fiscal a la consecuencia o efecto que se obtiene al aplicar una norma que establece para determinadas situaciones o hechos un tratamiento favorable del sujeto pasivo, bien sea reduciendo la cuantía del impuesto o eliminando incluso el gravamen⁶⁴⁹.

Junto a este concepto, las palabras desgravación o desgravar, se utilizan también, y con frecuencia, en un sentido mucho más amplio, para eludir a todos aquellos hechos o situaciones que efectivamente reducen la carga del impuesto, tanto si se fundamentan en normas a favor o en otro tipo de consideraciones.

MARTÍNEZ DE PISÓN define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible.⁶⁵⁰ Por su parte, LANZIANO señala que una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal⁶⁵¹.

Las diferentes técnicas desgravatorias relacionadas con la tributación ambiental han sido resumidas acertadamente por JIMÉNEZ LOZANO,

⁶⁴⁹ RODRÍGUEZ FERREIRO, M., *Manual de uso para la desgravación fiscal, Guía práctica para la obtención de beneficios fiscales*, Veritas, 1991, págs. 10 y ss.

⁶⁵⁰ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999.

⁶⁵¹ LANZIANO. *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1979, pág. 14.

recogiendo las distintas opiniones doctrinales. Como señala este autor, la primera técnica desgravatoria a analizar son las exenciones, es decir, aquellos supuestos en los que habiéndose realizado el hecho imponible “la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. El establecimiento de exenciones con finalidad protectora medioambiental debe partir de que previamente se ha realizado el presupuesto de hecho del gravamen, es decir, se han realizado los “negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”, insertándose la exención, como excepción, en la propia naturaleza del tributo⁶⁵².

Cumplido el requisito anterior, deberá determinarse si la utilización de esta figura es útil para la finalidad medioambiental que se persiga y no supone incrementar la carga tributaria del resto de los sujetos llamados a contribuir. En definitiva, el establecimiento de exenciones al margen de la naturaleza del tributo, de su estructura interna o de una finalidad lícita, incrementa la carga del resto de los sujetos obligados, por lo que su establecimiento puede contemplarse como una suerte de “bula” a favor de determinados sujetos o supuestos de dudosa constitucionalidad, lo que en el ámbito medioambiental podría tener efectos potencialmente desastrosos para la protección en general, por las conductas negativas inducidas que podrían generarse en aquellos que sí se vean obligados al pago. No obstante, HERRERA MOLINA, recogiendo la opinión de LANG, admite la exención de la renta ahorrada, que no tributaría hasta el momento en que liquidara la inversión, que entiendo que por la materia que se está tratando, debería referirse a la inversión medioambiental⁶⁵³.

La segunda técnica desgravatoria consistiría en el tratamiento de determinados gastos para obtener la base imponible. Nos referimos en primer lugar al tratamiento de las amortizaciones en los supuestos de bienes de inversión destinados a la protección medioambiental en el sentido de permitir su amortización acelerada. La figura presenta también especiales problemas que pueden incluso tener incidencia constitucional por cuanto que el mero establecimiento de tales medidas sin más, ni es acorde con el principio de

⁶⁵² JIMÉNEZ LOZANO, J.M, *primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas el caso del águila imperial*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 15/10, pág. 63.

⁶⁵³ HERRERA MOLINA, P., “LA Exención Tributaria”, Colex 1990, Pág. 38 y ss.

capacidad económica, ni puede afirmarse de manera rotunda que tenga una finalidad protectora. “Las amortizaciones privilegiadas sólo resultarían adecuadas cuando la adquisición de los elementos de producción fuera exigida por la Ley y los elevados costes pudieran poner en peligro la subsistencia de la empresa⁶⁵⁴.”

En segundo lugar se pueden recoger las provisiones, sobre las que, HERRERA MOLINA considera que pudieran ser factibles en aquellos casos en los que por imposición normativa o por acto administrativo, el obligado tributario se viera forzado, so pena de sanción, a realizar ciertas actividades durante un determinado tiempo, así como en los supuestos de provisiones por indemnizaciones⁶⁵⁵.

En tercer lugar, podrían tener cabida los gastos necesarios dirigidos a favorecer el medio ambiente, con indiferencia de que tales gastos sean realizados o no voluntariamente⁶⁵⁶. Y –por último–, en cuarto lugar se puede mencionar el establecimiento de plazos especiales para compensar bases imponibles negativas, cuando las mismas resulten de actuaciones medioambientales, aunque en la actualidad, como consecuencia del amplio plazo establecido con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, probablemente carezcan de sentido.

La tercera técnica desgravatoria consistiría en la utilización de deducciones y bonificaciones, que como señala Herrera Molina, actúan de modo semejante a las subvenciones y no atentan contra el principio de capacidad económica puesto que “no distorsionan la estructura del tributo. Desde el punto de vista del justo reparto de los ingresos y gastos públicos –al que sirve el principio de capacidad económica– es irrelevante que el beneficio económico se conceda mediante una transferencia o un “crédito de impuesto”.

⁶⁵⁴ HERRERA MOLINA, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 143., citado por JIMÉNEZ LOZANO, J.M., primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas el caso del águila imperial, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Nº 15/10, pág. 63.

⁶⁵⁵ Ibid.

⁶⁵⁶ Ibid.

En ambos casos el importe recaerá sobre los demás contribuyentes. La cuestión está en determinar si el gasto fiscal resulta necesario, adecuado y proporcionado para un fin contemplado en la Constitución⁶⁵⁷. Una cuarta vía sería el establecimiento de tipos impositivos reducidos para actividades de carácter medioambiental, considerándolas como “actividades de primera necesidad”.

III. PROPUESTAS ESPECÍFICAS DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS IMPUESTOS ESPAÑOLES

A. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN EL IRPF

La compensación del “lucro cesante” en el Impuesto sobre la Renta –a nuestro modo de ver- puede llevarse a cabo por dos vías diversas. La primera de ellas sería incluir la compensación a la hora de calcular el rendimiento neto de las actividades económicas del sujeto pasivo. Una segunda vía consistiría en establecer bien una reducción sobre la base imponible, bien una deducción sobre la cuota líquida o íntegra del impuesto, opción esta que contaría con el precedente de las deducciones del patrimonio histórico, y que permitiría enmarcar la compensación propuesta en esta figura cercana.

Ambas posibilidades son respetuosas con el principio de capacidad económica a la luz de lo ya estudiado anteriormente por la doctrina en este sentido. En cualquier caso, argumentos de carácter fiscal y extrafiscal nos llevarán a matizar los pros y contras de cada una al hilo de la exposición concreta de ambas.

⁶⁵⁷ En relación con esta tercera técnica desgravatoria, el reiterado HERRERA MOLINA menciona específicamente la deducción por donativos a entidades de utilidad pública (específicamente señala las posibilidades que ofrecería la normativa relativa al régimen fiscal de las fundaciones).

Comenzaremos analizando la compensación del lucro cesante en el IRPF a través de la minoración del rendimiento. Ya hemos estudiado que las actividades agrícolas, ganaderas y forestales suelen –en la mayor parte de los casos- realizar el cálculo de la base imponible por el sistema de estimación objetiva recogido en el art. 16.1.c) LIRPF⁶⁵⁸. Se mantienen para el ejercicio 2015 la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación. Asimismo, se mantiene la reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo⁶⁵⁹.

A nuestro modo de ver, en esta fase del cálculo del rendimiento aún no estableceremos la propuesta de compensación ya que entendemos que la aplicación -por ejemplo- de un índice de rendimiento neto minorado en parte por la circunstancia del lucro cesante no contaría con el apoyo necesario a la vista de la legislación existente. En esta fase, tan sólo se alude a que “la ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes. No obstante, cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas y ganaderas, el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56” Sólo para este caso la Ley aplica una excepción y señala claramente el índice de rendimiento neto a aplicar⁶⁶⁰.

Otra posibilidad, sería establecer una legislación ad hoc e incluir la reducción del rendimiento como sistema de compensación a los ENP con carácter excepcional. La orden HAP/723/2015, de 23 de abril, establece

⁶⁵⁸ Al respecto ya citamos la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁵⁸. Esta Orden mantiene la estructura de la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE Núm. 289 Sábado 29 de noviembre de 2014 Sec. I. Pág. 97848.

⁶⁵⁹ El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de rendimiento neto» que corresponda a cada uno de ellos.

⁶⁶⁰ BOE Núm. 289 Sábado 29 de noviembre de 2014 Sec. I. Pág. 97867.

reducciones para el período impositivo 2014 de los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales⁶⁶¹. Lo cierto es que aplicar una reducción del rendimiento como técnica de compensación en este apartado de carácter excepcional, no aportaría la estabilidad temporal necesaria con que debería contar la propuesta objeto de este trabajo.

Una vez calculado el rendimiento neto, pasamos a analizar si nuestra propuesta pudiera sustanciarse a través del rendimiento neto minorado, que se obtiene deduciendo del anterior las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Siguiendo la posición ya expuesta de HERRERA MOLINA, permitir una amortización acelerada presenta especiales problemas que pueden incluso tener incidencia constitucional por cuanto que el mero establecimiento de tales medidas sin más, ni es acorde con el principio de capacidad económica, ni puede afirmarse de manera rotunda que tenga una finalidad protectora⁶⁶². La coincidencia con la posición de este autor nos lleva a relegar también la posibilidad de compensación en esta fase de cálculo del rendimiento.

Por otro lado, no debe olvidarse que la amortización acelerada sería potencialmente aplicable a las actividades agrícolas, mientras que otras actividades que se realizan en espacios protegidos como pueden ser las

⁶⁶¹ BOE Núm. 98 Viernes 24 de abril de 2015 Sec. I. Pág. 35863. La orden encuentra su legitimación En el artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, donde se establece que cuando el desarrollo de actividades económicas, a las que fuese de aplicación el método de estimación objetiva, se viese alterado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos. Parece evidente que no podemos considerar el "lucro cesante" como algo excepcionalmente producido en el tiempo y en un ámbito territorial concreto, e incluso si se considerara esta posibilidad, no dejaría de ser algo realmente "inestable" desde el punto de vista del beneficio fiscal, ya que estaría a merced de la "benevolencia anual" del político de turno.

⁶⁶² Herrera Molina, P.M., "Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)", Op. Cit. Pág. 184 y ss.

forestales, no tendrían posibilidad de amortización a la vista de lo establecido en la orden HAP/2222/2014. Según se recoge “Cuando se trate de actividades forestales, para el cálculo del rendimiento neto minorado no se deducirán las amortizaciones”⁶⁶³.

Por último, sabemos que sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando correspondan, los índices correctores, obteniendo el rendimiento neto de módulos. Los índices correctores se aplicarán en aquellas actividades que los tengan asignados expresamente y según las circunstancias, cuantía, orden e incompatibilidad que se indica a continuación, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos.

Aquí es, sin duda, donde la propuesta compensatoria tendría cabida, tanto desde el punto de vista técnico-jurídico, como práctico a la hora de conseguir el rendimiento neto de módulos. Existen ejemplos de índices correctores que fomentan o incentivan determinadas actividades. En el ámbito de la agricultura ecológica, se establece un índice corrector de 0,95 cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo de 24 de junio de 1991⁶⁶⁴.

En el ámbito de la potencialidad podríamos proponer la inclusión de un nuevo supuesto, letra l) que indicara que “Cuando la producción agrícola, ganadera o forestal, se desarrolle en espacios naturales protegidos se aplicará un índice corrector de 0,95.

Esta propuesta contaría con dos características propias. En primer lugar, permite una desgravación a tanto alzado ya que el importe exacto del lucro cesante es difícil de calcular, de manera que los índices correctores que se están aplicando para otras cuestiones relacionadas pueden aplicarse también al

⁶⁶³ BOE Núm. 289 Sábado 29 de noviembre de 2014 Sec. I. Pág. 97868, párrafo 4º.

⁶⁶⁴ BOE Núm. 289 Sábado 29 de noviembre de 2014 Sec. I. Pág. 97869.

caso concreto. De hecho, proponemos que la cuantía del índice corrector sea similar al incentivo de la agricultura ecológica por sus características incentivadoras.

En segundo lugar este índice corrector debería ser compatible con otros índices aplicables a las actividades que estamos señalando. Así, la compensación por el lucro cesante habría de sumarse y concurrir con otras desgravaciones como las establecidas para la citada agricultura ecológica, o las recogidas por ejemplo para las explotaciones forestales.⁶⁶⁵

Todo lo recogido compone una posibilidad cierta en cuanto a su aplicación pero algunos elementos de orden jurídico-tributario y fáctico desaconsejan su puesta en práctica. En primer lugar el sistema propuesto sería aplicable a las explotaciones de los ENP que calcularan su rendimiento por el sistema de módulos, pero no para aquellas –que las hay- que realizaran el cálculo del rendimiento por estimación directa. A este respecto, el argumento que apuesta sobre las bondades de aplicar un índice corrector como sistema cálculo a tanto alzado, no sería trasladable al sistema de estimación directa donde la minoración del rendimiento se realiza –como veremos después- a través de supuestos especiales muy específicos y escasos.

En segundo lugar, desde un punto de vista fáctico, tendría poco sentido establecer una estructura desgravatoria de carácter estable en un sistema como el de módulos, cuya tendencia es la progresiva desaparición, a pesar de compartir plenamente con FERREIRO LAPATZA, su convencimiento de que es función del Estado –un trabajo que todos pagamos con nuestros impuestos- la labor de cálculo que permita establecer regímenes de estimación de la base simplificada, ponderados, que respondan con rigor a los principios de capacidad, legalidad, generalidad, igualdad y seguridad y permitan, al mismo tiempo, seguir una vía real y efectiva de simplificación del sistema tributario siempre prometida y nunca lograda. Ni siquiera intentada⁶⁶⁶.

⁶⁶⁵ Señala la orden que “cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años. Índice: 0,80”. HAP/723/2015, de 23 de abril, establece reducciones para el período impositivo 2014.

⁶⁶⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, Crónica Tributaria, Núm. 116, 2005, págs. 63 y ss.

A pesar de los acertados planteamientos doctrinales anteriormente expuestos, el hecho es que la reforma fiscal 2014 con respecto al sistema de tributación por módulos, reduce el umbral de exclusión de 450.000 a 150.000 euros y de 300.000 a 150.000 euros de gastos, excluye del sistema de módulos actividades que facturen menos de un 50% a personas fijas, las que aplican una retención del 1% y las actividades de fabricación, construcción y reformas y para el caso concreto de la agricultura y la ganadería podrán seguir tributando en el régimen de módulos con un umbral de exclusión de 200.000 a 150.000 euros. En este caso no importa el porcentaje de 50% de facturación a personas físicas.

A continuación, analizaremos las propuestas de compensación desde la perspectiva del cálculo del rendimiento en el sistema de estimación directa. Sabemos que La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada. La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan⁶⁶⁷.

Así como en el sistema de estimación objetiva resultaba factible una minoración del rendimiento a tanto alzado a través de un índice corrector, pero hemos dejado claro que dicho sistema no es operativo, en el sistema de estimación directa se establecen algunas situaciones especiales en su art. 30.2 que complementan lo establecido en el art. 28. y que podrían minorar el rendimiento de las actividades desarrolladas en los ENP. Sería aquí, en estos supuestos especiales, donde podría insertarse una hipotética compensación del lucro cesante.

Dentro de las señaladas reglas especiales, se menciona por un lado que “cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o

⁶⁶⁷ Art. 30 LIRPF.

los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios”⁶⁶⁸.

Por otro lado, se establece que cuando “el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges”⁶⁶⁹.

Mencionamos ambos preceptos para señalar que las deducciones establecidas lo son en ámbitos nada relacionados con las actividades económicas llevadas a cabo en los espacios protegidos, y poca cabida encontraría –a nuestro modo de ver- una disposición como la que estamos proponiendo en la estructura de la Ley del IRPF⁶⁷⁰. Además, nos encontramos con el problema señalado cuando hablemos del sistema de módulos, en el sentido de que no sería razonable establecer disposiciones en sistemas de cálculo diferentes cuando el impuesto nos permite sistemas desgravatorios

⁶⁶⁸ Art. 30.2.2ª LIRPF.

⁶⁶⁹ Art. 30.2.3ª LIRPF.

⁶⁷⁰ Lo mismo podría afirmarse de lo dispuesto en el supuesto 5º que recoge la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.

unificados (con independencia del sistema de estimación) a través de reducciones y deducciones⁶⁷¹.

Una vez comprobado que la compensación basada en la estimación del rendimiento no es –en nuestra opinión– el mejor sistema para asegurar aquella, pasamos a analizar la compensación a través de reducción sobre la base imponible. Como sabemos, la base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones⁶⁷².

Los supuestos de reducción establecidos en los mencionados artículos⁶⁷³, los constituidos a favor de personas con discapacidad, las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y Reducciones por pensiones compensatorias, detallan supuestos específicos del área de la protección social, lo que nos indica un elemento positivo a la hora de incluir aquí la compensación por el lucro cesante.

A nuestro modo de ver, la Ley cuenta no sólo con un contenido recopilador sino que debe aprovecharse la misma para conseguir también objetivos de sensibilización especialmente en el tema que estamos tratando con componentes medioambientales. Por este motivo, la compensación propuesta deberá incluirse dentro de una esfera que respete en la mayor medida posible el principio de capacidad económica, pero también ha de ensamblarse en una estructura normativa que le de sentido y que sirva didácticamente a sensibilizar en los objetivos de que persigue. Como hemos señalado, en el área medioambiental, esto es decisivo.

⁶⁷¹ La compensación tampoco parece que tenga cabida dentro de los supuestos establecidos en el art. 32 LIRPF ya que dicho artículo basa la reducción de los rendimientos desde una perspectiva exclusivamente temporal al señalar que "los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo".

⁶⁷² Art. 50 LIRPF.

⁶⁷³ Véase las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

En cambio, con independencia de que pueda valorarse si desde el punto de vista fáctico y de técnica tributaria pudiera aplicarse aquí la compensación objeto de nuestro estudio, parece que desde el punto de vista de la materia tratada existe un punto de conexión basado en “beneficios fiscales” y no tanto en “incentivos a la inversión” como ocurre en otros apartados del impuesto, pero los primeros se basan en la existencia de un elemento previo (la aportación⁶⁷⁴) realizada a un ente merecedor de protección. En este sentido, podría afirmarse que el propietario de un ENP ha realizado aportaciones importantes a la sociedad a través de la minoración de sus beneficios a consecuencia de la declaración, y que dichas aportaciones deben ser desgravables. El problema es que así como las aportaciones recogidas en los art. 53 y siguientes componen una cantidad satisfecha claramente demostrable y concreta, en el caso del lucro cesante dicha cantidad no puede demostrarse con exactitud hasta la fecha, por lo que no puede ser defendida por el interesado a la hora de incluirse en el ámbito de las reducciones.

Necesitamos un sistema que permita la compensación a tanto alzado, ya que –como hemos señalado reiteradamente- el cálculo exacto del lucro cesante es una tarea ardua y difícilmente demostrable hasta ahora.

Continuamos nuestro itinerario procedimental analizando ahora la compensación del lucro cesante en el IRPF a través de la deducción establecida para el cálculo de la cuota líquida. Como señala el art. 67.1 de la LIRPF, La cuota líquida estatal del impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

- a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.
- b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de esta Ley.

Desde el punto de vista material, las deducciones aquí establecidas concursarían de manera natural con la compensación propuesta del lucro

⁶⁷⁴ Art. 53 LIRF “aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad”, art. 54 “aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad” o las reducciones por pensiones compensatorias del art. 55.

cesante para los propietarios de explotaciones económicas en espacios naturales protegidos. Pero más allá de lo material, deberemos analizar si existen dentro del apartado de deducciones, supuestos que permitan la inclusión de beneficios fiscales derivados no ya de la inversión, sino de otro tipo de actividades.

Como hemos señalado, la mayoría de las deducciones por actividades económicas tienen forma de desgravación por inversión⁶⁷⁵.

art. 68.2⁶⁷⁶ Deducciones en actividades económicas.

a) A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) Adicionalmente, los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Como ya hemos adelantado en otros apartados, la compensación del lucro cesante no puede venir de la mano de la deducción por inversión, ya que lo dejado de percibir acontece con independencia de que se realicen mejoras en un determinado ENP. En el mismo sentido hemos de posicionarnos en lo relativo a las deducciones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. Los contribuyentes

⁶⁷⁵ Art. 68 .

⁶⁷⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, revisión vigente desde 30 de Julio de 2015.

tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15% del importe de las inversiones o gastos que realicen para (art. 68.5):

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años. La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

En otros apartados de esta tesis hemos señalado ya apoyándonos en la profusa doctrina existente, que existe un indudable agravio comparativo entre el gasto fiscal establecido para la protección del patrimonio histórico, y el prácticamente inexistente para la conservación del patrimonio natural y la biodiversidad. En cambio, la reiterada deducción por inversiones evita que nuestro sistema de compensación del lucro cesante se aplique en este apartado por lo argumentado reiteradamente en este trabajo.

Por último, queda por despejar si el sistema compensatorio será asegurado mediante la deducción establecida para el cálculo de la cuota

diferencial. Como acertadamente sintetiza GALÁN SÁNCHEZ, a lo largo del período impositivo, el sujeto ha venido realizando ingresos a cuenta de la citada cuota líquida, y ahora es el momento en el que dichos ingresos se apliquen a ésta, para, de este modo, liquidar la deuda tributaria y obtener la cuota diferencial. Esta podrá ser positiva, si el importe de los ingresos a cuenta realizados es menor a la cuantía de esa cuota líquida. En caso contrario, nacerá, a favor del contribuyente un derecho a la devolución de lo ingresado en exceso⁶⁷⁷.

A nuestro entender, las deducciones establecidas en la cuota diferencial son variopintas. En cualquier caso, poseen las siguientes características:

- 1) Se legitiman en base a la aparición de casos y situaciones que requieren una adecuada compensación por el mero hecho de acontecer (maternidad, discapacidad, etc.⁶⁷⁸), apreciándose una adecuada y loable sensibilidad en su apreciación a la hora de ser compensadas
- 2) Tanto para la maternidad como para la discapacidad se establecen unas cantidades a tanto alzado, sin necesidad de exigirse el cálculo de situaciones concretas.
- 3) En ningún caso la compensación viene asociada indefectiblemente a un gasto previo ni se requiere la demostración de una inversión a realizar a nivel cuantitativo, antes bien, se dispone la aparición de una situación a compensar con independencia de otros factores.
- 4) El contenido material está asociado a la configuración jurídico-profesional del sujeto pasivo. En los casos de familia numerosa se benefician de la deducción “los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad” y en el caso de la deducción por maternidad el sujeto beneficiario serán “las mujeres con hijos menores de tres años con

⁶⁷⁷ GALÁN SÁNCHEZ, R.M, *Impuesto de la renta de las personas físicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 135.

⁶⁷⁸ Art. 81 “Deducción por maternidad” y art. 81 bis “Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo”.

derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad”⁶⁷⁹.

En base a todo lo expuesto, proponemos que la inserción de la compensación del lucro cesante será incluida en este apartado.

La tarea del análisis de la compensación objeto de estudio en esta apartado necesita ser completada con el análisis de las propuestas de compensación del lucro cesante en el IRPF a través de las deducciones autonómicas. Sabemos que la Ley actual que regula la custodia del territorio deriva del derecho anglosajón, especialmente de Canadá y EEUU⁶⁸⁰. En nuestro país se ha optado por copiar de manera milimétrica dicho sistema, entendiendo que su aplicación aseguraría la biodiversidad y mejoraría la protección de la naturaleza.

La normativa en el ámbito administrativo, no ha sido acompañada de la reproducción de la normativa fiscal americana en este aspecto. Este fenómeno nos deja con el sorprendente escenario de contar con una normativa cercenada, en la que se plantean unos objetivos loables, y se deja de nuevo “en tierra de nadie” a las personas encargadas de ponerlos en práctica siendo los actores principales de su aplicación.

Agricultores, ganaderos y propietarios de otras explotaciones, asisten con perplejidad a la puesta en marcha de una Ley para asegurar la biodiversidad, que relega su aplicación fáctica en lo relacionado con los incentivos a la más general de las generalidades. Tan sólo una amalgama de subvenciones y ayudas directas discrecionales, temporales y en muchos casos otorgadas ad hominem, sirven para incentivar actividades protectoras en el ámbito de la biodiversidad.

⁶⁷⁹ La inclusión de la compensación del lucro cesante en este apartado es por tanto preceptiva por todo lo expuesto, y a ello no podrá oponerse que desde el punto de vista material, no procede en base a que no es aquí donde se regulan las actividades económicas. Tanto en el caso de la maternidad como de la discapacidad, surge un elemento o situación que recomienda su compensación, y está asociado a la configuración jurídico-profesional del sujeto pasivo.

⁶⁸⁰ The Federal Law Re Donations Of Conservation Easements (and other partial interests) 26 US Code 170(h).

El derecho anglosajón, como hemos visto, posee dos tipos de incentivos desde el punto de vista territorial: los incentivos federales y los estatales. Desde esta perspectiva hemos analizado ya los incentivos estatales en el ámbito de la tributación de las personas y nos queda analizar los estatales, que en nuestro derecho se asimilan a los establecidos en las Comunidades Autónomas.

Desde el punto de vista de la técnica jurídica, la propuesta de incentivos establecidos por las Comunidades Autónomas en el IRPF cuenta con importantes restricciones. No debe olvidarse que el Artículo 46 de la LOFCA⁶⁸¹,

⁶⁸¹ 1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías.

b) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general: La estructura de esta escala deberá ser progresiva.

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

recoge como ya se vio en el apartado de “Competencias”⁶⁸² un sistema de números clausus el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, para lo que aquí interesa, se estipula que las Comunidades Autónomas podrán regular “ las deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta”.

e) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, a que se refiere el apartado 2 del artículo 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán regular:

a) Los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable del ahorro y los aplicables a determinadas categorías de renta, que serán los que a estos efectos se determinen por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado.

c) Los límites previstos en el artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Los pagos a cuenta del Impuesto.

e) Los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60, ni las normas para su aplicación previstas en el artículo 61, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) En general, todas las materias no contempladas en el apartado 1 anterior.

3. La liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ajustará a lo dispuesto por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del tributo.

4. La cuota líquida autonómica no podrá ser negativa.

5. El Estado y las Comunidades Autónomas procurarán que la aplicación de este sistema tenga el menor impacto posible en las obligaciones formales que deban cumplimentar los contribuyentes.

A estos efectos, los modelos de declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas serán únicos, si bien en ellos deberán figurar debidamente diferenciados los aspectos autonómicos, con el fin de hacer visible el carácter cedido del impuesto.

⁶⁸² Capítulo II de la tesis.

Pues bien, dicha disposición nos obligaría a compensar el lucro cesante en el sentido en el que actualmente se está realizando es decir, a través de la deducción por inversiones y que –ya adelantamos- no se corresponde con los requisitos de un sistema de compensación del lucro cesante. Incluso las regulaciones más beneficiosas en el orden autonómico, hasta las ya derogadas⁶⁸³, basan sus beneficios desgravatorios en la promoción de la inversión, algo reiteradamente denostado en esta tesis como sistema de compensación del lucro cesante.

Como ya vimos en la normativa de los diferentes Estados de EEUU, la mayor parte de ellos ofrecían la posibilidad de disfrutar de un crédito fiscal (transferible o no) como compensación a la donación de un inmueble de características especiales o de la constitución de una servidumbre sobre el

⁶⁸³ La comunidad autónoma balear disponía una deducción del 50 por 100 de los gastos de conservación y mejora realizados por los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de las áreas de suelo rústico protegido a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 19.1 de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de Medidas Tributarias⁶⁸³, y de fincas incluidas dentro de parques naturales, reservas naturales y monumentos naturales declarados protegidos conforme a lo que disponía la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres, siempre que ello no supusiera la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de renta porque dichos terrenos generen rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

En cuanto a los requisitos y límites de aplicación de la deducción se establecía:

a) Que el contribuyente no haya considerado los anteriores gastos como deducibles de los ingresos brutos a efectos de determinar la base imponible.

b) Que, al menos, un 33 por 100 de la extensión de la finca quede incluida en una de las áreas de suelo rústico protegido.

c) Con carácter general, el importe de esta deducción no puede superar la mayor de estas dos cantidades:

-El importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica (IBI).

-12 euros anuales por hectárea de extensión de la finca. En el caso de fincas ubicadas dentro de parques naturales, reservas naturales y monumentos naturales, el límite será la mayor de las siguientes cantidades :

-El triple de lo satisfecho por el IBI.

-25 euros anuales por hectárea de extensión de la finca.

Pues bien, como decimos, y a la luz de la legislación existente la compensación autonómica podría regularse por las distintas comunidades en el sentido de este precepto ya desaparecido.

mismo. Como ya hemos señalado en otras ocasiones, lo que se produce en realidad con la limitación del uso en las explotaciones económicas en los espacios naturales protegidos, es una servidumbre de conservación fáctica establecida a perpetuidad. Ni más ni menos, es lo que de manera jurídicamente expresa se establece en el derecho anglosajón del que deriva el nuestro en estas cuestiones. Y ello debe ser así porque tiene poco sentido inspirarse en una regulación comparada como la anglosajona a la hora de establecer las estipulaciones exigibles para asegurar la biodiversidad en el ámbito administrativo, y no acompañar esto de las correspondientes disposiciones fiscales a modo de aseguramiento de lo anterior, situación esta que acontece meridianamente en el sistema español de protección de la biodiversidad⁶⁸⁴.

Por lo que se refiere al método para establecer la cuantía del crédito fiscal sabemos ya que en el derecho anglosajón, como lo que se constituye es una donación o una servidumbre de conservación, el cálculo del crédito fiscal es relativamente sencillo, ya que se realiza por medio de tasación pericial apoyada por el precio de mercado. Como ya hemos indicado en otros apartados, actualmente no existe una fórmula que de manera generalizada nos permita calcular exactamente la cuantía del lucro cesante que se produce en los espacios protegidos. La cuestión no es sencilla, ya que los planes de uso y gestión establecen innumerables restricciones, a las que se suma la diversidad de actividades realizadas en las explotaciones enclavadas en dichos espacios.

⁶⁸⁴ El crédito fiscal ya tiene tradición en la normativa del IRPF en nuestro país. El denominado "Cheque bebé" es un crédito fiscal en toda regla a la hora de componer la cuota diferencial del impuesto establecido en el Art 81.1 LIRPF. Para aplicar un crédito fiscal en la normativa autonómica habría que realizar una revisión de la LOFCA dado que actualmente, como hemos visto, dicha norma impide el establecimiento de dicho crédito.

Pero es que además, el estudio del derecho comparado nos ofrece interesantes propuestas que complementarían lo dicho hasta ahora. El establecimiento de "créditos de conservación" similares a los establecidos en la normativa americana pueden aplicarse en algunos casos a la normativa autonómica del IRPF.

Como ya hemos estudiado, el estado de Missisipi ha promulgó una Ley en abril de 2010, la HB 1716. que otorga un crédito de \$ 5.50 por hectárea y año. Este sistema nos parece óptimo como sistema de compensación vía tributaria autonómica. Este sistema nos permite premiar vía tributaria y compensar a los propietarios de explotaciones en espacios naturales protegidos de manera similar a como se está haciendo hasta ahora en el ámbito no tributario en las diferente normativa de compensación del lucro cesante.

En anteriores capítulos proponíamos tres posibles sistemas que traemos ahora a colación. El primero de ellos sería la valoración pericial del lucro cesante, sistema que además de inspirarse en el derecho comparado fue también esbozado al hablar de las privaciones singulares. Como vimos, a la hora de proponer el justiprecio a una prohibición total de desarrollo de una actividad (por ejemplo prohibición total del pastoreo o agrícola), era necesaria la valoración como elemento fundamental para el cálculo del mencionado⁶⁸⁵.

El proceso podrá alargarse tanto como el tiempo que tarden las partes en llegar a un acuerdo sobre el mencionado justiprecio⁶⁸⁶. Parece evidente que según el principio de proporcionalidad en materia tributaria, establecer una tasación pericial anual como sistema de delimitación de la cuantía a compensar no es ni operativo ni respetuoso con el mencionado principio.

Otro sistema era el establecimiento de un pago fijo mas variable según se recoge en el Decreto Foral 50/2010, del Consejo de Diputados de 19 de octubre, que aprueba las bases reguladoras correspondientes a los pagos por servicios ambientales y a los pagos por compensación por lucro cesante, así como la convocatoria para el ejercicio 2010. En ella se establece un importe fijo de 1.000 euros y una parte variable hasta alcanzar una cifra máxima de 3.000 euros por explotación ganadera, en función –en este caso- del número de quesos etiquetados que el petionario se comprometa a incluir en esta línea de pago. La misma norma establece un sistema específico de pago por tramos que permitiría modular el crédito fiscal en función de diversas unidades económicas⁶⁸⁷.

⁶⁸⁵ STS 6302/2012, el informe técnico-pericial de Febrero de 2010 aportado por la actora en período probatorio y ratificado a presencia judicial ... en cuyo acto de ratificación judicial el Sr. Perito concreta que la aplicación del PRUG supone en la práctica el fin de la actividad de la caza porque implica una disminución de la superficie donde puede practicarse la caza dentro de los cotos que hace inviable económicamente su explotación como coto de caza", afirmaciones no controvertidas por la Administración demandada que no compareció al citado acto de ratificación", informe pericial al que el Tribunal a quo atribuye "(...) todo el valor probatorio establecido en el art. 348 LEC al tratarse de una cuestión en la que resultan esenciales los conocimientos y razonamientos de carácter eminentemente técnicos".

⁶⁸⁶ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa establece que el propietario realizará la hoja de aprecio (art 29), dicha hoja será valorada por la administración (art. 30) y el propietario podrá mostrar con su disconformidad de la hoja de aprecio correspondiente (art. 31). A la vista de esto se constituirá la Junta Provincial de Expropiación (art. 32).

⁶⁸⁷ Como se vió el Decreto Foral 50/2010, del Consejo de Diputados de 19 de octubre, aprueba las bases reguladoras correspondientes a los pagos por servicios ambientales y a

En base a lo mencionado, apostamos por calcular la cuantía del crédito fiscal con la siguiente fórmula: Pago fijo mas coeficiente multiplicador en base a un sistema de tramos.

Lo cierto es que las mencionadas posibilidades de cuantificación funcionan en casos territorialmente determinados y para sectores específicos. De esto se colige que los sistemas expuestos, con independencia de servirnos de inspiración, no poseerán una utilidad práctica si no se desarrolla una normativa específica –como la que existe a nivel administrativo sobre el lucro cesante- que recoja todos los aspectos cuantitativos sobre el tema en estudio. Dentro de un espacio natural protegido existen multitud de actividades económicas que potencialmente pueden desarrollarse. Por este motivo, incluir –por ejemplo- un pago fijo por hectárea sólo sería aplicable a la agricultura, careciendo de sentido alguno respecto a la ganadería y las actividades forestales incluso. Del mismo modo, un pago por cabeza de ganado, contaría exactamente con las mismas limitaciones.

los pagos por compensación por lucro cesante, así como la convocatoria para el ejercicio 2010

Tramo 1: entre 50 y 100 cabezas de ganado

Tramo 2: entre 100 y 200 cabezas de ganado

Tramo 3: entre 200 y 500 cabezas de ganado

Tramo 4: más de 500 cabezas de ganado

A dichos tramos les serán de aplicación los siguientes coeficientes:

Tramo 1: Coeficiente multiplicador 1

Tramo 2: Coeficiente multiplicador 2

Tramo 3: Coeficiente multiplicador 4

Tramo 4: Coeficiente multiplicador 7

y sobre la base resultante se aplicarán los coeficientes multiplicadores obteniendo los siguientes pagos:

Pago para el tramo 1: 500 euros

Pago para el tramo 2: 1.000 euros

Pago para el tramo 3: 2.000 euros

Pago para el tramo 4: 3.500 euros

Desde esta perspectiva, o bien se realiza por parte de las CCAA una Ley que incluya todos los supuestos específicos para la compensación tributaria del lucro cesante, disponiendo dicha Ley las cantidades concretas de compensación para cada una de las actividades, o –por el contrario- debe apostarse por una compensación a tanto alzado a modo de deducción en la cuota del impuesto aplicable con independencia de la actividad concreta realizada a compensar. En cualquier caso, habría de establecerse como límite de la compensación el importe líquido de la cuota autonómica.

A la vista de lo expuesto, lo ideal sería la puesta en práctica de la primera opción, pero dado que no siempre se realizará la redacción legislativa pertinente para su puesta en práctica, podrá utilizarse residualmente la segunda quedando asegurada –en todo caso- la compensación.

Por lo demás, una vez despejadas las cuestiones concretas relativas a la aplicación del sistema de crédito fiscal, habrán de recogerse los requisitos con que debe contar. Para ello, nos inspiraremos en la normativa comparada que hemos analizado en esta tesis y en la normativa española de ámbito administrativo.

En primer lugar, con independencia del beneficio que se otorgue, habrá de tenerse en cuenta el caso de la "contribución parcial" establecida, entre otros, en el Estado de California⁶⁸⁸. Si sólo una parte de la propiedad cumple con los requisitos establecidos para formar parte de la compensación del lucro cesante en un espacio natural protegido, tan sólo la parte que cumpla los mismos, servirá de base para calcular el valor del crédito fiscal.⁶⁸⁹

En segundo lugar, dado que hemos apostado por un máximo anual de deducción, proponemos que la desgravación pueda compensarse en la forma que se establece en el derecho de Colorado⁶⁹⁰, a saber, podremos:

⁶⁸⁸ Art. 170 Código de Rentas Internas de California.

⁶⁸⁹ Ibid.

⁶⁹⁰ Ley de Colorado(CRS §39-22-522 (4) (a)).

A) Aplicar el crédito para compensar la obligación de impuestos de la CCAA, con un período de aplicación determinado⁶⁹¹.

B) Transferir su crédito a otros contribuyentes y venderlo por dinero en efectivo⁶⁹².

C) Recibir un reembolso en efectivo por parte del Estado en los años de superávit de presupuesto.

Para el caso de que varios individuos (propietarios) posean de forma conjunta una servidumbre, cada uno debe tener derecho al crédito fiscal en el ejercicio correspondiente⁶⁹³. Por último, es evidente que si cesa la actividad o por cualquier otro motivo, la actividad económica deja de contar con los requisitos necesarios para la compensación, habrá de comunicarse esta situación en el ejercicio correspondiente.⁶⁹⁴

Por último, habrán de establecerse algunos requisitos para que la compensación tributaria pueda establecerse con seguridad jurídica evitando la simulación por parte del potencial interesado. En este punto recogemos

⁶⁹¹ En Colorado son 20 años pero podría establecerse que fueran 5.

⁶⁹² A la vista de lo anterior, defendemos la transmisibilidad del crédito, eso sí, con la limitación de que no se puedan reclamar créditos fiscales adicionales, hasta que todos sus créditos existentes se han utilizado ya sea personalmente o por el cesionario de los créditos.

⁶⁹³ Ya vimos que en el Estado de Maryland un matrimonio podrá beneficiarse del importe de la deducción por duplicado (ambos cónyuges). Para calcular el crédito total que un individuo puede obtener, habrá de estarse a multiplicar la cuantía del crédito fiscal por el porcentaje de participación de la persona de la propiedad.

⁶⁹⁴ La ley de Florida establece claramente la obligación de notificación al tasador por parte del propietario del terreno si la tierra objeto de servidumbre ha dejado de cumplir con los requisitos necesarios establecidos para el propósito de conservación. La no realización de la mencionada notificación lleva aparejada la obligación de devolver lo dejado de tributar más un 15% de interés anual, además de una sanción del 50% por el total de los impuestos dejados de ingresar como consecuencia de la constitución de la servidumbre de conservación. La propiedad estará sujeta a embargo preventivo por la suma de los impuestos y multas pendientes de pago. Si dicha persona o entidad ya no es dueño de la propiedad en ese condado, pero posee la propiedad de algún otro condado o condados de este estado, el tasador de propiedades registrará un aviso de gravamen de impuestos en cualquier otro condado o condados, que servirá para la identificación de los bienes propiedad de dicha persona o entidad (Section 1.Section 196.26, Florida Statutes, apartado 9).

algunas ideas procedentes del derecho administrativo que nos parecen adecuadas al caso.

- 1) Las limitaciones a la propiedad que se establezcan siempre en relación con los usos permitidos en el suelo no urbanizable⁶⁹⁵
- 2) La explotación debe estar activa por parte de su titular desde un tiempo determinado antes de la declaración de ENP.
- 3) La compensación debe incluir cualquier uso (ganadero, silvícola, etc.) en un ENP siempre que cumpla las características anteriores, con independencia de su denominación o cualidades propias.⁶⁹⁶
- 4) En las cantidades a tanto alzado, la compensación exigirá un volumen de negocio mínimo⁶⁹⁷.
- 5) El sujeto beneficiario debe ser el titular de la propiedad en el espacio natural protegido, pero puede residir en otra comunidad autónoma⁶⁹⁸.
- 6) Para acceder a la deducción, el interesado no deberá pagar cantidad alguna⁶⁹⁹.

⁶⁹⁵ Art. 8.3 de las leyes de los parques nacionales de Doñana, Garajonay, La Caldera de Taburiente, Teide, Timanfaya, y Ordesa y Monte Perdido.

⁶⁹⁶ STS 6302/2012

⁶⁹⁷ En el caso de Florida se establece que la propiedad debe contar al menos con 40 hectáreas para ser susceptible de compensación. Section 196.26, Florida Statutes, apartados 1 y ss

⁶⁹⁸ Ley de Estado de Massachusetts Commonwealth Conservation Land Tax Credit (CLTC). (En este caso podrá residir en otro Estado)

⁶⁹⁹ Todo lo contrario que en Estados como Arkansas que exigen el pago de una cuota para disfrutar del crédito fiscal. Tax Credit Program for the Creation, Restoration, and Conservation of Wetland and Riparian Zones, Arkansas Natural Resources Comisión, 2010. <http://anrc.ark.org/divisions/water-resources-management/wetlands-riparian-zone-tax-credit/> Tras revisar la solicitud y valoradas las observaciones del Comité, el Director Ejecutivo emitirá un Certificado de Aprobación de Crédito Fiscal al solicitante.

7) El interesado comunicará a la Administración a la mayor brevedad, el abandono o cese total de la explotación a efectos compensatorios⁷⁰⁰.

Por último una breve referencia a otras fórmulas de sensibilización aplicables al IRPF. Apostamos por la puesta en práctica de fórmulas añadidas para mejorar la sensibilización en el área de la biodiversidad. El ejemplo que pusimos en Delaware es significativo al establecer posibles aportaciones –en este caso- al fondo para la restauración del Río Escénico⁷⁰¹. Es importante señalar que un contribuyente que reclama que pagó más de lo debido en el impuesto sobre la renta, puede elegir que la devolución o reembolso de lo debido por la Administración se realice a este fondo de protección medioambiental. Por otro lado, el contribuyente puede designar voluntariamente una contribución al fondo. Dicha contribución se deducirá de la devolución de impuestos a los que dicha persona tiene el derecho⁷⁰².

B. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IS

En lo relativo a este impuesto, y añadido a lo señalado sobre el cálculo del rendimiento, creemos importante establecer alguna fórmula que incentive la transmisión de fincas en beneficio de la Administración. En este sentido, habrá de buscarse un sistema que no se base en la realización de deducciones que pudieran considerarse de carácter ecológico y por lo tanto difícilmente encajables en la estructura de un impuesto que ha decidido eliminar las mismas.

Traemos a colación la propuesta del grupo ERC en el congreso, que proponía Modificación del Impuesto sobre Sociedades se añade un apartado 6 bis al artículo 28, con el siguiente texto⁷⁰³:

⁷⁰⁰ Section 1. Section 196.26, Florida Statutes, apartado 9.

⁷⁰¹ Title 30 - State Taxes , § 1194 White Clay Creek Wild and Scenic River Restoration Fund.

⁷⁰² (78 Ley Delaware. C 38, § 1.).

⁷⁰³ Art. 4 de la Proposición de Ley 122/000233.

"6 bis. Tributarán al tipo del 0 por ciento las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública."

C. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IBI

Las diferentes posibilidades compensatorias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles pasan por el análisis de los supuestos de no sujeción y las bonificaciones. Sabemos que constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales⁷⁰⁴.

En este caso, nos inclinamos directamente por la exención dentro de lo establecido en el art. 62 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. La exención rogada del apartado 2 para jardines incluidos en el patrimonio histórico, complejos arqueológicos y conjuntos históricos, sería plenamente aplicable a los ENP si así se estableciera. El problema es que como señala el propio artículo "no estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002. Desde esta perspectiva, nuestra propuesta deberá ser declinada, ya que nos encontraríamos con que tan sólo contarían con la exención aquellos terrenos ubicados en espacios protegidos de titularidad privada en los que no se desarrollasen actividades económicas, objeto este fuera del foco de nuestra tesis .

⁷⁰⁴ Art. 61.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Vigente hasta el 01 de Enero de 2016).

Por lo tanto, nos inclinamos por establecer la exención dentro de los supuestos que se disponen en el apartado 1 del art. 62 que incluyen los montes vecinales en mano común y las especies de crecimiento lento. Precisamente el elemento compensador que el legislador estableció para compensar a propietarios de explotaciones madereras de especies de crecimiento lento (cuyo beneficio es indudable para el medio ambiente pero difícil de conseguir económicamente por el tiempo de crecimiento), parece el lugar adecuado para establecer la exención que proponemos.

En definitiva, planteamos la inclusión de una nueva exención en el art. 62, que quedaría conformada en un nuevo apartado 1.h, de manera que puedan beneficiarse de la exención “Los terrenos de titularidad privada enclavados en espacios naturales protegidos declarados como tal por la legislación vigente”.

Huelga decir que ni supuestos de reducción de la base imponible del artículo 67 -basados en el aumento del valor catastral- ni las bonificaciones de los artículos posteriores, serían susceptibles de albergar la compensación del lucro cesante objeto de esta tesis⁷⁰⁵.

Como ya señalamos al hablar de este impuesto, las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección”⁷⁰⁶. Esta previsión normativa nos parece insuficiente ya que, de nuevo, un acto discrecional hace depender la bonificación o beneficio fiscal.

⁷⁰⁵

⁷⁰⁶ Art. 74 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Vigente hasta el 01 de Enero de 2016).

En cambio, si nos parecería adecuada la aportación de PORTILLO NAVARRO, para el caso de que nuestra exención establecida en el art. 62 no fuese puesta en práctica; nos referimos a la posibilidad de que el cálculo valor del valor de los terrenos de los ENP⁷⁰⁷ se basara en el análisis de los precios de mercado⁷⁰⁸.

D. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL ICIO

Un primer análisis de este impuesto nos lleva a afirmar que parece difícil el establecimiento de beneficios fiscales a través del sistema de exención. Los supuestos de exención establecidos en el art. 100 TRLRHL lo son en función del dueño cualificado de la obra, en concreto cuando “el dueño sea el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos” Queda claro que la exención de terrenos privados en espacios protegidos escaparía del ámbito de la voluntad del legislador en este aspecto.

En cambio, el artículo 103.2.a ofrece una bonificación potestativa “a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración”. Sin duda, esta bonificación legitima proponer un nuevo supuesto de bonificación. Sería el supuesto F) estableciendo una bonificación del 90% a favor de “las construcciones, instalaciones u obras que se realicen en terrenos de titularidad privada enclavados en espacios naturales protegidos”.

El fundamento es claro y ya visto en varios apartados de esta tesis, donde se detalla la función social de la propiedad en los espacios protegidos. Esta función social es la que legitima a establecer la bonificación por concurrir circunstancias sociales, históricas, etc.

⁷⁰⁷ La autora menciona los agrícolas.

⁷⁰⁸ PORTILLO NAVARRO, M. J., *Análisis del IBI a través de los principales elementos configuradores del tributo. Situación actual y propuestas de reforma*, Revista tributos locales, diciembre 2010- enero 2011, Pág. 13 y ss.

E. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IVTM

En lo relativo al tributo en estudio, pensamos que los posibles beneficios fiscales podrán venir de la mano de la exención.

Lo mismo ocurre con el cuadro de tarifas que dependerá del peso, los caballos fiscales, etc. En cambio, en las exenciones establecidas en el artículo 93 TRLRHL, se establece un vínculo entre el vehículo y su utilización. Los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana, los vehículos de representaciones diplomáticas, las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos, etc. Unido a esto ya habíamos señalado la exención basada a la condición de minusvalía del titular de un determinado vehículo

Todos estos vehículos que cuentan con una exención dada su utilidad pública nos sirven de propuesta, de cara a legitimar la inclusión de una nueva exención. Proponemos la inclusión del apartado h) en este impuesto que quedaría redactado de la siguiente forma: “Los vehículos cuya propiedad sea ostentada por el titular de una explotación económica en un espacio natural protegido, y cuyo uso esté afecto a dicha explotación”⁷⁰⁹.

Para dicha propuesta no podrá argumentarse la inexistencia de forma de comprobación de la cualidad concreta de “titular de explotación en terreno protegido”, ya que –como hemos estudiado–, la Ley faculta a los Ayuntamientos a concretar la forma de acreditar la forma en que –por ejemplo– el minusválido dedica el vehículo a su uso exclusivo⁷¹⁰. De manera que el establecimiento de un nuevo procedimiento, no parece que vaya contra legem, a la hora de demostrar la comprobación de la titularidad de una explotación.

⁷⁰⁹ No debe olvidarse lo referido a los vehículos de minusválidos como elemento legitimador de la exención propuesta. El tema ha sido tratado en apartados anteriores.

⁷¹⁰ La Ley exige tres requisitos para la exención: a) que se declare un 33% de minusvalía, b) que el vehículo se matricule a nombre del minusválido c) que el vehículo se utilice para uso exclusivo del minusválido.

De esta manera, junto con la exención de tractores, etc., se incluiría dentro de la exención, las furgonetas y demás vehículos industriales afectos a la explotación económica enclavada en el espacio natural protegido.

F. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IP

El art.4.8.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio⁷¹¹ señala que estarán exentos “los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.”

Desde esta perspectiva, los terrenos utilizados para la actividad profesional quedarán exentos siempre que la explotación de los mismos constituya la principal fuente de renta del propietario. El problema es que no podría conseguirse la exención de no cumplirse este presupuesto de hecho.

Por este motivo, y dada la situación de desventaja que ya hemos estudiado de los bienes del patrimonio histórico respecto a los bienes del patrimonio natural, apoyamos incluir una exención en el impuesto del patrimonio en la línea de lo recogido en los apartados 1 y 2 del art. 4 de dicha Ley⁷¹².

⁷¹¹ BOE de 07 de Junio de 1991

⁷¹² **Uno.** Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley siempre que en éste último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

Esta nueva exención podría quedar redactada de la siguiente manera. Quedarán exentos “Los bienes inmuebles de naturaleza privada enclavados en espacios naturales protegidos, siempre que dichos espacios hayan sido declarados como tales según lo establecido por Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad”. Como puede observarse, proponemos que la exención opere para todos los inmuebles y no sólo para aquellos que pudieran quedar afectos a actividades económicas o empresariales, aunque ⁷¹³No obstante, en la actualidad este impuesto carece de relevancia, dada la nula capacidad recaudatoria de este impuesto por la bonificación del 100 por 100 establecida en la Ley 4/2008.⁷¹⁴

G. PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IVA

Como señala MARTÍNEZ LOZANO⁷¹⁵, el establecimiento de incentivos en el IVA presenta indudables problemas derivados del hecho de que se trata de un impuesto armonizado, por lo que cualquier propuesta que se idee, deberá contar con el visto bueno de la normativa y autoridades comunitarias.

No obstante, el impuesto contempla un amplio catálogo de exenciones, así como tipos impositivos reducidos y súper reducidos. Desde esta perspectiva, el establecimiento de incentivos en esta materia (es este caso habla de la

En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

Dos. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

⁷¹³ Pensamos que la compensación del lucro cesante puede venir por esta vía cuando el inmueble utilizado no componga su principal fuente de renta según lo referido en el art. 4 de la ley 19/1991”.

⁷¹⁴ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

⁷¹⁵ JIMÉNEZ LOZANO, JM. Primera Aproximación a los incentivos fiscales para la protección del águila imperial, OP. Cit., pág. 45.

protección del águila imperial) debe dirigirse por esta doble vía: por una parte, la posibilidad de exencionar determinadas actividades o entregas de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad protectora, por otra, el establecimiento de determinados tipos reducidos o súper reducidos para la adquisición de bienes que tengan una especial aplicación en la actividad protectora de la especie.

A nuestro modo de ver, pocos beneficios fiscales pueden aplicarse en este impuesto a la situación concreta de los espacios protegidos fuera de lo ya mencionado por dicho autor.

H. PROPUESTAS DE PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD EN EL ITP

Como sabemos, la Administración tiene interés en incorporar al patrimonio público las fincas enclavadas en espacios protegidos de naturaleza privada. No en vano existe un derecho de tanteo y retracto en el momento en que el legítimo propietario quiere transmitir dicho bien. El art. 39 de la Ley 42/2007 señala que

“1. La declaración de un espacio natural protegido lleva aparejada la declaración de utilidad pública, a efectos expropiatorios de los bienes y derechos afectados, así como la facultad de la Comunidad Autónoma para el ejercicio de los derechos de tanteo y de retracto respecto de los actos o negocios jurídicos de carácter oneroso y celebrados intervivos que comporten la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles situados en su interior.

2. Para facilitar el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto, el transmitente notificará fehacientemente a la Comunidad autónoma el precio y las condiciones esenciales de la transmisión pretendida y, en su caso, copia fehaciente de la escritura pública en la que haya sido instrumentada la citada transmisión. Dentro del plazo que establezca la legislación de las Comunidades Autónomas desde dicha notificación, la administración podrá ejercer el derecho de tanteo obligándose al pago del precio convenido en un período no superior a un ejercicio económico”.

Poco sentido tiene establecer un incentivo, por ejemplo, por continuar una determinada actividad, comprometiéndose el comprador a seguir realizándola durante un número de años cuando la Administración ostenta el derecho de tanteo sobre el bien inmueble objeto de transmisión.

En cambio, como señala PUIG VENTOSA, este impuesto serviría como medio idóneo para incentivar la transmisión de derechos sobre fincas rústicas con valores naturales (a la Administración u otra entidad cualificada), así como para incentivar la realización de acuerdos de custodia del territorio o el establecimiento de derechos de usufructo en fincas con valores naturales⁷¹⁶.

Interesante es también la propuesta que realizó en su día ERC en el Congreso y que reproducimos íntegramente por su interés y por estar 100% de acuerdo con ella, en el ámbito de la tramitación de la Ley 42/2007, tendente a aplicar bonificaciones por gestión sostenible del patrimonio natural en el ITP. Por un lado, dicho grupo sostenía la modificación de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁷¹⁷, añadiendo un artículo 57 ter, con el siguiente texto:

"57 ter. Bonificaciones por gestión sostenible del patrimonio natural.

Se practicará una reducción en la base imponible del impuesto, según la siguiente escala:

- a) Del 90 por ciento para fincas incluidas en espacios naturales protegidos aprobados por el órgano competente.
- b) Del 75 por ciento para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente."

Se añade un punto 22 al artículo 45.I.B, con el siguiente texto con el objetivo de evitar el desmembramiento de la propiedad como ya ocurría en el impuesto

⁷¹⁶ PUIG VENTOSA, I. "Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde, Op. Cit. Pág. 9

⁷¹⁷ Art. 1 proposición de Ley 122/000233.

sobre sucesiones. Seguimos en su totalidad lo propuesto por este grupo, que a este respecto propone la inclusión del siguiente párrafo:

"22. La transmisión onerosa de fincas de carácter forestal, ubicadas en espacios naturales protegidos, con un instrumento de gestión aprobado por el órgano forestal competente y vigente, con el fin de agrupar montes en una misma propiedad, siempre que ésta permanezca indivisa por un plazo mínimo de diez años."

I. PROPUESTAS DE PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD EN EL ISD

En lo relativo a este impuesto, apoyamos la postura de PUIG VENTOSA, que señala que debería incentivarse la adquisición de fincas en espacios naturales o sujetos a acuerdos de custodia del territorio⁷¹⁸.

Por lo que a este respecto se refiere, nos parece interesante que la persona que suceda al causante, pudiera beneficiarse de algún tipo de incentivo por continuar la actividad económica que se estaba desarrollando en el inmueble transmitido. A este respecto, hemos de traer a colación una vez más, lo establecido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre sobre el patrimonio histórico. Dicha Ley señala que cuando en la base imponible del impuesto figuren bienes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de las CC. AA., se aplicará una reducción en la base imponible del 95% de su valor.

Pues bien, por el mismo motivo, el impuesto de sucesiones podría contar con una reducción del 95% de su valor sobre la base imponible en aquellos supuestos en los que se transmita un terreno y los sucesores se comprometan a continuar la actividad por un número determinado de años.

Igual que sucede con otros tributos, en este impuesto también se puede pagar la cuota mediante la entrega de bienes de interés cultural inscritos en el

⁷¹⁸ PUIG VENTOSA, I., *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, informe ha sido realizado por ENT Environment and Management para la Fundación Fórum Ambiental, Fundación Forum Ambiental 2014; Pág. 3.

Registro General o en el Inventario General de Bienes Muebles (art. 36). A nuestro modo de ver, dicha disposición debería también aplicarse a los inmuebles enclavados en espacios naturales protegidos.

Esta cuestión ya fue propuesta en el trámite de aprobación parlamentaria de la Ley 2/2007 en la que el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya verds, propuso una nueva disposición adicional con el siguiente texto:

"Disposición adicional octava. Pagos con fincas incluidas en los inventarios de patrimonio natural y biodiversidad.

"Los propietarios de fincas incluidas en los inventarios y catálogos de patrimonio natural y biodiversidad pueden solicitar a las Administraciones Públicas que admitan la cesión en propiedad de dichas fincas en pago de sus deudas. La aceptación de la cesión corresponde al pleno de la administración cesionaria y al Ministerio de Hacienda, previo informe del Ministerio de Medio Ambiente."

En el texto de la enmienda se señalaba que esta modalidad prevista a la Ley del patrimonio histórico catalán permite el pago de la deuda tributaria por medio de la donación de obras de arte integrantes del patrimonio cultural de Cataluña y de valor equivalente a la deuda. La aplicación de la dación en pago a tierras con valor ecológico, o a derechos sobre ellas, de acuerdo con los objetivos estratégicos del Ministerio de Medio Ambiente, facilitaría que la administración pudiese decidir el futuro de las tierras con alto valor natural, patrimonial o paisajístico.

Proponemos la inclusión de mecanismos de dación en pago de tierras con valor de conservación de acuerdo con los documentos de planificación establecidos por la presente Ley⁷¹⁹.

Otra cuestión importante son los posibles incentivos para evitar el desmembramiento de la propiedad. A este respecto, apoyamos la propuesta de

⁷¹⁹ ENMIENDA NÚM. 112, Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds Proyecto de Ley relativo al Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

ERC de añadir un apartado 8 al artículo 20, con el siguiente texto⁷²⁰:

"8. Estarán exentas de tributación las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos, con un instrumento de gestión aprobado por el órgano forestal competente y vigente, que no supongan división de la propiedad forestal transmitida y siempre que ésta permanezca indivisa por un plazo mínimo de diez años."

J. PROPUESTAS PARA LOS IMPUESTOS ESPECIALES

En el ámbito específico del Impuesto sobre Hidrocarburos apoyamos la posición de MARTÍNEZ LOZANO⁷²¹, que señala que podría establecerse, o bien la exención, o bien tipos reducidos para la adquisición del producto cuando el destino del mismo sea la utilización en vehículos u otras maquinarias utilizadas en la conservación. Al respecto se recuerda que entre las exenciones que recoge el tributo se encuentran algunas con una clara finalidad ecológica, tales como cuando el destino del producto es para la realización de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, por lo que podría estudiarse la viabilidad de la exención.

En cuanto al Impuesto sobre la Electricidad podría analizarse la exención en supuestos similares a los anteriores. Por otra parte, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ya contempla la posibilidad de establecer exenciones en función del destino de medio de transporte, por lo que desde el punto de vista estructural del impuesto, no sería excesivamente problemático la introducción de una exención para los vehículos utilizados en actuaciones relacionadas con la conservación del águila imperial⁷²².

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados

⁷²⁰ Art. 2 de la proposición de Ley 122/000233.

⁷²¹ Ibid.

⁷²² Ibid

Hidrocarburos, el objeto del impuesto recae sobre el consumo de hidrocarburos.

Por su indudable semejanza con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, podrían establecerse incentivos fiscales similares a los contemplados en él.

IV. BREVES NOTAS SOBRE LA ARTICULACIÓN LEGISLATIVA DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

Una vez examinados los diferentes incentivos propuestos para compensar el lucro cesante en los espacios naturales protegidos, queda por despejar la concreta articulación legislativa, en concreto qué Ley o leyes serían susceptibles de incluir dichos incentivos.

Algunos redactores de la nueva Ley de Montes, aseguran que los beneficios fiscales no se han incluido en dicha Ley porque estaba previsto que se incluyeran en la nueva Ley de Desarrollo Rural que finalmente no ha visto la luz. Se habló entonces que a lo largo del trámite legislativo de la nueva Ley de Montes se propondrían dichos incentivos, algo que finalmente no ha ocurrido⁷²³.

Cabe preguntarse si tiene sentido que los beneficios fiscales para los espacios naturales protegidos se articulen en una Ley específica para los montes o para el desarrollo rural, existiendo una Ley concreta que regula los espacios naturales protegidos como es la Ley 42/2007.

Desde esta perspectiva, parece que lo más razonable sería incluir los beneficios fiscales en dicha Ley de manera similar a como se ha hecho en la Ley del Patrimonio Histórico. Quizá pudiera pensarse que la redacción de una nueva ley específica para la compensación del lucro cesante en los espacios

⁷²³ Estas reflexiones se realizaron por José María Solano López, Vocal asesor de la Dirección General Desarrollo Rural y Política Forestal, Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente en el transcurso del Congreso Nacional de Medio Ambiente (CONAMA) 2014, en la sesión Nueva Ley de Montes (ST-18), Miércoles, 26 de noviembre de 2014.

naturales protegidos, contaría con mayor eficacia de cara a la sensibilización en este tema cuestión esta en absoluto desdeñable.

Nuestra posición es que debe primar la unificación legislativa frente a la atomización en este sentido, ya que dicha unificación facilita la tarea investigadora y de conocimiento de la misma por parte de los obligados a su cumplimiento. Dicha unificación se ha realizado por ejemplo con los incentivos en la Ley del Patrimonio Histórico.

CONCLUSIONES

PRIMERA: EL CONCEPTO DE ENP, SU CLASIFICACIÓN Y LAS CIFRAS DE HECTÁREAS DE PROTECCIÓN, POSEEN IMPORTANTES CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS.

El concepto de espacio natural protegido ha sufrido importantes cambios desde su aparición, pasando de la consideración del mismo como una porción de terreno que deberá mantenerse inalterable en el tiempo (finalidad netamente protectora), a su concepción como oportunidad -no sólo recreativa-sino científica, etc. Esta concepción ha derivado –entre otras- a la aplicación de diversas tasas por la prestación de servicios deportivos, culturales, etc.

La clasificación de los espacios naturales protegidos cuenta también con importantes consecuencias de cara al estudio de la compensación vía tributaria por las limitaciones a las explotaciones económicas establecidas en los mismos. En los paisajes protegidos se procurará el mantenimiento de las explotaciones económicas de carácter tradicional (agrícolas, ganaderas, etc.) que contribuyan a la preservación de sus valores y recursos naturales. Otros espacios menores como las reservas son menos susceptibles de explotar económicamente y –por ende- no serán candidatos a los incentivos fiscales como los establecidos para asegurar el mantenimiento de explotaciones

El análisis de las cifras de los ENP es decisivo para el tema de esta tesis, precisamente, la gran cantidad de hectáreas de suelo protegido es –a nuestro entender- el motivo de la ausencia de beneficios e incentivos tributarios para la compensación del lucro cesante a las explotaciones económicas enclavadas en los mismos. El motivo es evidente: el gasto fiscal derivado de esta conservación sería tan abultado como los índices de terreno protegido.

SEGUNDA: LA DECLARACIÓN DE UN ENP CONSTITUYE – FÁCTICAMENTE– LA CONSTITUCIÓN DE UNA SERVIDUMBRE DE CONSERVACIÓN A PERPETUIDAD PARA EL PROPIETARIO DEL TERRENO AFECTADO.

Los instrumentos de planeamiento en un ENP (PORN y PRUG) restringen las facultades de uso dentro del mismo, limitando la producción a

las explotaciones económicas desarrolladas en ellos. El motivo es que exigen la utilización de técnicas de producción acordes con los objetivos de protección y conservación establecidos para asegurar la biodiversidad en el interior de dicho espacio. Como consecuencia, aparece el lucro cesante para los titulares de explotaciones económicas desarrolladas en dichos espacios.

TERCERA: EL PROYECTO DE LEY DE 2015 DE REFORMA DE LA LEY 42/2007 ES UNA NUEVA OPORTUNIDAD PERDIDA PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP.

La Ley 42/07 del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, establece por primera vez los incentivos a “externalidades positivas” en los ENP, pero no recoge sistema alguno de compensación del lucro cesante. Una oportunidad perdida para establecer dicha compensación ha sido la redacción del Proyecto de Ley de 2015 de Reforma de la Ley 42/2007. En su art. 42. 4 señala que “se analizará (...) la posible implantación de bonificaciones en tasas, gastos de inscripción registral, o cuotas patronales de la Seguridad Social agraria, en las actividades que sean en general tanto coherentes como compatibles con los valores que justifican la declaración como espacios Red Natura 2000 y contribuyan al bienestar de las poblaciones locales y a la creación de empleo”.

La nueva reforma legislativa no deja de ser –una vez más– una declaración de intenciones en el ámbito de los incentivos fiscales. Su redacción en condicional posee la línea continuista de las disposiciones anteriores, regulando claramente las limitaciones y restricciones que deben sufrir las explotaciones económicas en los ENP, y estableciendo de soslayo beneficios potenciales subyugados a la buena voluntad del legislador autonómico.

CUARTA: APOYAMOS UNA NORMATIVA FISCAL EUROPEA ARMONIZADA EN RELACIÓN A LOS ENP.

Dichos espacios forman parte de una estructura de índole comunitaria que comparte territorios y objetivos comunes en el ámbito de la protección de la biodiversidad, especialmente en lo relacionado con la integración ambiental. El problema a la hora de plantear la armonización viene derivado de sus límites, y dentro de estos, especialmente los de carácter sustantivo y procedimental.

Esta afirmación se motiva tras el estudio del principio de subsidiariedad, por el cual la armonización sólo será legítima “en la medida que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de forma suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de de la acción contemplada a nivel comunitario”.

En cualquier caso, el verdadero límite y obstáculo a la armonización fiscal es la necesidad de unanimidad en el seno del Consejo, unanimidad que se extiende a las medidas armonizadoras sobre impuestos indirectos (art. 93 TCE), a los tributos ambientales de carácter “esencialmente fiscal” (art. 175.2 TCE) y sobre cualquier otro género de medidas fiscales (art. 95.2 TCE).

QUINTA: EL GASTO FISCAL QUE PROCEDA DE LAS DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE QUE SE PROPONDRÁN EN ESTA TESIS, DEBERÁ SER ASUMIDO TANTO POR EL ESTADO COMO POR LAS CCAA.

Para realizar una propuesta de creación de tributos protectores del medio ambiente y la creación de compensaciones a los propietarios de terrenos enclavados en ENP, habrá de despejarse qué ente concreto (Estatual, Autonómico o local) ostenta las competencias sobre dichos espacios y –en consecuencia- deberá asumir el gasto fiscal derivado de lo anterior.

La iniciativa para la declaración de un ENP corresponde a las CCAA (excepto en los Parques Nacionales que puede corresponder a la AGE). Para el caso de los espacios marinos, la declaración corresponderá al Estado, y a ello

no cabe oponer la laminación de competencias reclamada por algunas CCAA a este respecto. La doctrina constitucional es clara al señalar que «el ejercicio de la competencia autonómica sobre espacios naturales protegidos en el mar territorial es excepcional y solo se justifica cuando las propias características y circunstancias del espacio natural a proteger demanden una gestión unitaria». El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 42/2007 adopta estos últimos pronunciamientos constitucionales en este aspecto. Lo mismo ocurre con la gestión de los ENP, que corresponderá a las CCAA, pero en el caso de los marítimo-terrestres poseerán dicha competencia sólo cuando exista continuidad ecológica del ecosistema terrestre con el marino.

Por otro lado, es importante definir qué Administración es la que propone las limitaciones a la producción en los ENP ya que a nuestro modo de ver, el ente competente será el que deba asumir el coste fiscal de la compensación. La Ley 42/2007 establece que la realización de directrices para la ordenación de los recursos naturales corresponde al Estado, siendo las CCAA las que adapten dichas directrices a la legislación de cada una de ellas. Desde esta perspectiva, aunque las CCAA posean la mayoría de facultades de declaración y gestión de los espacios, las limitaciones a la producción se estructuran a través de directrices estatales, motivo por el cual el gasto fiscal derivado del establecimiento de las limitaciones ha de ser compartido entre el Estado y las CCAA.

SEXTA: LOS INSTRUMENTOS ADMINISTRATIVOS INCENTIVADORES DE LA BIODIVERSIDAD NO COMPENSAN EL LUCRO CESANTE ORIGINADO CON LA DECLARACIÓN DE UN ENP; SON VOLUNTARIOS, DISCRECIONALES Y NO DISCRIMINAN ENTRE ÁREAS PROTEGIDAS O SIN PROTECCIÓN.

En el ámbito de los ENP podría hablarse de un doble mecanismo de discrecionalidad. En primer lugar, sabemos que la Ley 42/2007 es muy genérica a la hora de establecer incentivos a los espacios naturales protegidos, derivando a las CCAA el potencial establecimiento de medidas concretas en beneficio de las explotaciones enclavadas en dichos espacios. A lo anterior se une la discrecionalidad implícita que caracteriza a los diferentes instrumentos para alcanzar los objetivos de protección, especialmente ayudas directas y

subvenciones, que impide atribuir a este sistema compensatorio las garantías necesarias de igualdad establecidas en el marco constitucional.

El pago por servicios ambientales es otro de los instrumentos que pueden aplicarse para asegurar la biodiversidad. El problema es que, por su propia definición, exige un acuerdo voluntario para su puesta en marcha, pues da por hecho que el sujeto interesado posee libertad en el uso de su explotación, algo que no ocurrirá en los ENP. Lo mismo ocurre con los acuerdos de custodia del territorio recogidos en la Ley 42/2007.

SÉPTIMA: EL ANÁLISIS EXHAUSTIVO DE LOS PROGRAMAS DE AYUDAS OTORGADAS POR LAS ADMINISTRACIONES ESPAÑOLAS A LOS ENP CONFIRMAN –COMO REGLA GENERAL– LA INEXISTENCIA DE AYUDAS Y SUBVENCIONES PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN DICHS ESPACIOS.

Las ayudas a la mejora agroambiental y socioambiental, las ayudas y subvenciones a las áreas de influencia socioeconómica, y –en general- todas las ayudas previstas en el ámbito de los ENP, se dirigen en su práctica totalidad al fomento de acción de inversión.

El problema que de esto se deriva es que, a nuestro modo de ver, la compensación del lucro cesante deber ser previa a que se realice inversión alguna. Vincular “compensación” con “inversión” nos lleva al equívoco de unificar en un mismo concepto dimensiones entitativas diferentes. La compensación debe producirse como consecuencia de la declaración de un ENP, pues los efectos negativos sobre las explotaciones se producen en este momento, de manera instantánea, y ello, con independencia de que puedan establecerse ayudas complementarias a la inversión en concurso con las anteriores.

OCTAVA: LAS MERAS LIMITACIONES DE USO CARECEN DE DERECHO INDEMNIZATORIO ALGUNO PARA LOS TITULARES DE EXPLOTACIONES EN LOS ENP. EN CONSECUENCIA, SE DEJA A ÉSTOS EN UNA SUERTE DE “TIERRA DE NADIE” QUE ES NECESARIO COMPENSAR A NIVEL TRIBUTARIO EN BASE AL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD .

El acto de declaración de un ENP puede llevar consigo no una prohibición total de una determinada actividad, sino algunas limitaciones ocasionales en los usos que son objeto de esta tesis. A este respecto, la jurisprudencia del TS es clara al señalar que la privación de los aprovechamientos cinegéticos o forestales en los ENP no constituye una mera limitación de su uso, sino una restricción singular de esos aprovechamientos por razones de utilidad pública, que no deben soportar los desposeídos sin la congruente remuneración.

Por tanto, si lo que se produce es una privación total de una actividad en un ENP, el afectado tendrá derecho a la indemnización a través de la entrega de justiprecio establecido por la Ley de Expropiación Forzosa. En cambio la mera limitación en el uso (establecida en el PORN o en el PRUG) no originará derecho indemnizatorio alguno, ya que se considera que dicha limitación está incluida en el derecho de la propiedad, dejando al afectado en una suerte de “tierra de nadie”. A esto se une que la barrera entre la simple limitación y la privación total es tan delgada, que surgirán multitud de situaciones en que –fácticamente- se produzca una privación disfrazada de limitación de uso, que dejará al afectado sin la indemnización correspondiente.

Esta situación de desamparo administrativo debe solucionarse a través de la compensación vía tributaria, y ello, en orden a la función social que cumplen los propietarios de terrenos en ENP y que –por ser social- no significa que no deba ser soportada en contraprestación a la luz del art. 45 de la CE, utilizando para ello los elementos ambientales de los tributos.

NOVENA: LOS TRIBUTOS ESTABLECIDOS PARA ASEGURAR LA PROTECCIÓN DE LOS ENP POSEEN UN CARÁCTER AMBIENTAL, Y LAS PROPUESTAS TRIBUTARIAS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE TAMBIÉN.

Mantenemos que para calificar de medioambiental a un tributo habrá de analizarse primero su finalidad extrafiscal, esto es, su finalidad primordial de incentivar o desincentivar conductas que afecten al medioambiente a la vista de la estructura del mismo.

Nuestra postura es clara al señalar que los tributos establecidos en los ENP poseen un carácter ambiental; el motivo es que –sin duda- incorporan el carácter extrafiscal de modificar conductas y coadyuvar al respeto y protección de dichos espacios a través de la sensibilización. El mero establecimiento de una tasa por prestación de servicios públicos, sirve para sensibilizar de la necesidad de protección del alto valor ecológico de dichos servicios. Del mismo modo, una tasa por utilización privativa o especial cobrada –por ejemplo- a la entrada de un ENP, lleva implícita la necesidad de restringir el espacio para asegurar su protección, además de que, el propio pago, sensibilice al visitante a la hora de mantener una conducta respetuosa dentro del espacio.

Por otro lado, los beneficios fiscales e incentivos que propondremos en esta tesis, que tienen como objeto compensar el lucro cesante en los ENP, servirán además como instrumento asegurador del principio de solidaridad constitucional, coadyuvando -en el mismo rango de importancia- a la protección ambiental. Esto se explica porque cuando se compensa al agricultor o ganadero por las pérdidas originadas como consecuencia de la declaración de un espacio protegido, se favorece también -en el mismo acto- el mantenimiento de su explotación, y por ende, se está promoviendo la protección de la biodiversidad en términos de continuidad ecológica.

DÉCIMA: LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP, ENCUENTRA UN DOBLE FUNDAMENTO EN LA REDACCIÓN DEL ART. 45.2 CE.

Dicho artículo, por un lado, fundamenta y legitima que se establezca dicha compensación en aras a conseguir ciertos objetivos ambientales, en concreto, el mantenimiento de la explotación como fuente de aseguramiento de la biodiversidad y continuidad ecológica que se recoge en la primera parte del art. 45.2: “Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales”. Por otro lado, la segunda parte del apartado 2 fundamenta lo anterior en el principio de solidaridad que -como apoya parte de la doctrina-, se encuentra garantizada en este precepto: “Apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

UNDÉCIMA: EL ESTABLECIMIENTO DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES PARA LA FINANCIACIÓN DE ACTUACIONES EN ENP POSEE UNA AMPLIA LEGITIMACIÓN.

Parece demostrado que si se evita el desarrollo de una parcela protegida, esto traerá como consecuencia el aumento de valor de las parcelas adyacentes. Diversos estudios llevados a cabo por especialistas estadounidenses sobre este tema, confirman lo anteriormente mencionado. Desde esta perspectiva, parece que éste es un elemento añadido para el establecimiento de contribuciones especiales para la financiación de nuevas instalaciones o ampliaciones de servicios en dichos espacios.

Por otro lado, entendemos que las contribuciones especiales en ENP no poseen un carácter ambiental. Ello se deriva de nuestra concepción estricta de tributo ecológico que se basa en atribuir dicho carácter sólo en el caso que éste se incluya en el objeto del impuesto el elemento ambiental, cosa que ocurre –entendemos- en las contribuciones especiales tratadas en esta tesis. Una cosa es que la contribución sea un medio de financiación ambiental (construcción de un centro de visitantes, ampliación de un aparcamiento a la

entrada del parque etc.) y otra muy diferente que pueda hablarse de una contribución especial ecológica en estos términos.

DUODÉCIMA: LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE DEBERÁ CONTAR CON UNOS REQUISITOS CONCRETOS QUE GARANTICEN LA EFECTIVIDAD EN SU APLICACIÓN.

Parece evidente que el establecimiento de un sistema de compensación del lucro cesante (tributario o no) en los ENP, habrá de cumplir ciertos requisitos. Mencionamos aquellos que sin conformar un listado *numerus clausus*, entendemos exigibles:

- 1) Debe tratarse de un sistema apoyado en la seguridad jurídica, definido por Ley y desarrollado –si es preciso- reglamentariamente.
- 2) Ha de recogerse en la norma como un mecanismo específico, imperativo y desprovisto de indefinición conceptual.
- 3) Su puesta en marcha debe ser uniforme y aplicable a todo el territorio nacional.
- 4) Debe operar de manera automática cuando aparezca el lucro cesante, que se origina involuntariamente para el propietario, sin necesidad de obligar a éste a realizar acciones de adhesión voluntaria a cualesquiera mecanismos compensatorios generales y no adaptados a su realidad (acuerdos de custodia, PSA, subastas, etc.).
- 5) Debe ser general, esto es, aplicable a toda la producción afectada por el lucro cesante y no solo a algunas actividades.
- 6) Ha de ser permanente en el tiempo para asegurar la eficacia del efecto compensatorio y la seguridad jurídica del mismo.

Todas estas características sólo pueden darse, a nuestro modo de ver, en un sistema de compensación tributaria, especialmente en lo relacionado a la ausencia de discrecionalidad. Ello, con independencia de que pudiera continuarse con los sistemas actuales canalizados a través de subvenciones, ayudas, PSA, etc.; instrumentos muy interesantes de financiación pero que no nacieron de manera específica para compensar el lucro cesante en ENP, sino para favorecer inversiones que no siempre tendrán por qué realizarse.

DECIMO TERCERA: LAS PROPUESTAS LEGISLATIVAS DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE NUNCA VIERON LA LUZ Y DE SU REDACCIÓN NON NATA SE COLIGE QUE NO COMPENSABAN LUCRO ALGUNO.

La disposición recogida en la Ley 15/1975, de 2 de mayo, de 1975 de Espacios Naturales Protegidos, que establecía la remisión a las Cortes del “oportuno Proyecto de Ley sobre Exenciones Tributarias y Desgravaciones Fiscales que deben gozar los terrenos en propiedad privada integrantes(...) en los Espacios Naturales Protegidos”, nunca vio la luz.

Una propuesta que ha tenido cierto eco en el ámbito que estudiamos, fue la Proposición de Ley 122/000233 de Beneficios Fiscales sobre Espacios Naturales, presentada por el Grupo Parlamentario Esquerra Republicana (ERC) en la fase de tramitación de la Ley 42/2007. Aunque dicho proyecto poseía un innegable espíritu compensatorio aludiendo al principio de justicia, lo cierto es que tan sólo establecía unas cuantas bonificaciones en impuestos muy concretos y no regulaba los supuestos de compensación fruto de las limitaciones a la producción en los ENP.

DECIMO CUARTA: LOS BENEFICIOS A LA PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD DEBEN PROCEDER DE UNA INICIATIVA ESTATAL, EJEMPLAR Y CONCRETA, COMO OCURRE EN EL DERECHO COMPARADO.

El Estado no ha incluido en sus leyes tributarias y ambientales disposición alguna para la compensación del lucro cesante, derivando a las CCAA toda la carga y responsabilidad en este tema. Pensamos que la compensación del lucro cesante y los verdaderos incentivos y beneficios fiscales a los ENP deberán establecerse en los tributos estatales, IRPF y el IS principalmente, incluyendo en los mismos elementos ambientales con esta finalidad.

La copia casi milimétrica en España del Derecho anglosajón en el ámbito administrativo de protección de la biodiversidad, no ha sido acompañada de la copia –no ya milimétrica- sino simplemente expositiva de la normativa fiscal de dicho Derecho. Este fenómeno nos deja con el sorprendente escenario de contar con una normativa cercenada, en la que se plantean –eso sí- unos objetivos loables, mientras se deja de nuevo “en tierra de nadie” a las personas encargadas de ponerlos en práctica, siendo éstas los actores principales de su aplicación. Tan sólo una amalgama de subvenciones y ayudas directas, discrecionales, temporales y en muchos casos otorgadas ad hominem, sirven para incentivar actividades protectoras en el ámbito de la biodiversidad.

Es precisa una labor ejemplarizante, como la llevada a cabo en el derecho americano, que establece los incentivos de forma clara y específica en su Ley federal, sirviendo ésta de propuesta sólida a la Legislación de los Estados en su regulación propia.

DECIMO QUINTA: APOYAMOS LA UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL AMERICANO COMO SISTEMA DE COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP ESPAÑOLES.

El sistema estrella utilizado por los diferentes Estados americanos para asegurar la protección de biodiversidad es el crédito fiscal. La aplicación de dicho crédito forma parte de las legislaciones de Colorado, Georgia, Nuevo México, Carolina del Sur, Virginia, Arkansas, California, Connecticut, Delaware, Iowa, Maryland, Massachusetts, Mississippi, y Nueva York entre otros. El programa de cada Estado es único y exclusivo. El aspecto más destacado del crédito fiscal en los Estados americanos es el hecho de que pueda venderse para obtener liquidez.

La transposición de la Ley americana de custodia del territorio a la compensación tributaria del lucro cesante en los ENP españoles, es posible desde el punto de vista de la utilización del crédito fiscal. Los argumentos para apoyar lo anterior son muy variados. En primer lugar, la Unión Europea aconseja la aplicación del crédito fiscal a los Estados miembros. En segundo lugar, el crédito fiscal es utilizado a nivel estatal en numerosas ocasiones y – por último- dicho crédito cuenta con ejemplos importantes en la normativa autonómica.

Parece innegable que la puesta en marcha de un crédito fiscal en la normativa española debe venir regulada por Ley. Por otro lado, es requisito para su aplicación que sea susceptible de ejercer sus efectos en una línea de tiempo posterior a su constitución. En EEUU, la posibilidad compensatoria en ejercicios posteriores es lo que otorga a este instrumento una importancia decisiva; es el denominado “carry forward”.

DECIMO SEXTA: APOYAMOS EL CARÁCTER TRANSFERIBLE DEL CRÉDITO AMERICANO EN SU APLICACIÓN A LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA, YA QUE EXISTEN EN ÉSTA CASOS DEMOSTRATIVOS DE DICHA CARACTERÍSTICA.

La regla general en España es que el crédito fiscal no es transferible debido a su carácter personalísimo. En cambio, traemos a colación algunos ejemplos de transferibilidad. El art. 81 bis de la Ley del IRPF, recoge las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. En el

apartado 4, se señala que "reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa".

A nuestro entender, a pesar de que la práctica jurídica española aluda al crédito fiscal como intransferible, pensamos que la posibilidad señalada ofrece un argumento suficiente para apoyar la misma. En el crédito americano se originaba un derecho a deducción por parte del comprador frente a la Hacienda Pública, exactamente lo mismo que ocurre en el supuesto señalado del IRPF. La única diferencia es que mientras en España se habla de "cesión" en el derecho de EEUU se habla de "transmisión", lo que en nada altera el orden de las cosas para legitimar jurídicamente lo que aquí proponemos. Por otro lado, que el crédito fiscal sea transferible posee efectos muy positivos para el sujeto beneficiario, dado que coadyuva a la inversión al generar liquidez.

DECIMO SÉPTIMA: APOYAMOS LA APLICACIÓN EN ESPAÑA DE LA EXPERIENCIA ARGENTINA DE DEDUCCIÓN EN EL IBI COMO SISTEMA PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD.

La mayoría de provincias argentinas poseen una legislación específica que incentiva la protección de terrenos cualificados desde el punto de vista medioambiental, a través de la deducción o exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Esta realidad posee amplias posibilidades de implantación en el sistema español donde el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad indica en su art. 42, posibles incentivos a aplicar por las CCAA en el ámbito local, para acciones de protección llevadas a cabo en la Red Natura 2000. A pesar de que no se hable específicamente de desgravaciones tributarias, el espíritu de la Ley nos llevará a aceptar la utilización de las mismas en el caso en estudio.

DECIMO OCTAVA: LA UTILIZACIÓN DEL DENOMINADO “CÉNTIMO SANITARIO” APLICADO EN COSTA RICA PARA LA PROTECCIÓN DE LA BIODIVERSIDAD, ES APLICABLE EN ESPAÑA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA EUROPEA

En Costa Rica se estableció un sistema de pago por servicios ambientales en base al Decreto 25721 de 1996 que se refiere al impuesto selectivo de consumo a los combustibles. Esta Ley dispone que anualmente se destinará un tercio de los montos recaudados por el impuesto selectivo de consumo de los combustibles y otros hidrocarburos, a los programas de compensación a los propietarios de bosques y plantaciones forestales.

La aplicación del denominado “centimo sanitario” en España, sería posible a la luz de la jurisprudencia comunitaria. Dicha jurisprudencia ha establecido que para que un impuesto como el IVMDH sea aplicable, es necesario que tenga por objeto, por sí mismo, “garantizar la protección de la salud y del medio ambiente”. A nuestro entender, la aplicación en España cumpliría este compromiso en base a lo estipulado en el propio impuesto.

DECIMO NOVENA: LA NORMATIVA COMUNITARIA INCLUYE DISPOSICIONES QUE ESTABLECEN ESPECÍFICAMENTE LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP, Y LA COMISIÓN AVALA DICHA COMPENSACIÓN EN SU APLICACIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS.

En el antiguo el Reglamento (CE) Núm. 1698/2005 del Consejo, ya se incluía en su art. 31 la compensación del lucro cesante para la Red Natura 2000. El nuevo Reglamento (UE) Núm. 1305/2013 del Parlamento Europeo (FEDER), en su apartado “Pagos al amparo de Natura 2000 y de la Directiva Marco del Agua” señala que “ se concederán anualmente ayudas por hectárea de superficie agrícola o hectárea de superficie forestal, con el fin de

“compensar” a sus beneficiarios por los costes adicionales y las pérdidas de ingresos que hayan experimentado como consecuencia de las dificultades derivadas de la aplicación de las Directivas 92/43/CEE y 2009/147/CE y de la Directiva marco del agua en las zonas en cuestión”.

Por lo que a las ayudas de Estado se refiere, traemos a colación el argumento definitivo para su no consideración como tales por la Comisión. Dicho argumento dimana de la aprobación de las “ayudas para compensar el lucro cesante a agricultores por la designación de tierras para formar parte de la Red Natura 2000”. A este respecto, hemos de señalar que la Comisión (2010/C 30/01) aceptó las subvenciones por importe de 10 millones de euros otorgadas por el Estado irlandés a dichos agricultores.

VIGÉSIMA: APOYAMOS LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP COMO ELEMENTO AMBIENTAL EN EL IRPF ESTATAL

Una posibilidad para dicha compensación en el sistema de estimación objetiva, es que la misma se realice en el momento del cálculo del rendimiento, de manera similar a la tributación actual de la agricultura ecológica, con la consiguiente aplicación de un índice corrector cualificado. En cambio, ello contaría con fuertes limitaciones. La primera de ellas es que –según las últimas manifestaciones de los responsables de Hacienda- el sistema de módulos está próximo a desaparecer. Por otro lado, la aplicación de un índice corrector al rendimiento sería un sistema muy positivo para un beneficio a tanto alzado, pero la orden ministerial que lo establece puede cambiar anualmente, de manera que no parece que este sistema aporte la estabilidad ni continuidad necesaria.

Por otro lado, la compensación podría realizarse a la hora de calcular la base liquidable del impuesto. El problema aquí es que los sistemas de reducción de la base imponible se basan en la aportación previa de determinadas cantidades. En este sentido, podría afirmarse que la compensación podría concurrir en este momento, dado que en el plano ideal, el propietario de un ENP ha realizado aportaciones importantes a la sociedad a través de la minoración de sus beneficios a consecuencia de la declaración, y

que dichas aportaciones podrían ser desgravables. El problema aquí es que demostrar esas cantidades es poco menos que imposible.

La compensación del lucro cesante en el IRPF a través de la deducción establecida para el cálculo de la cuota líquida tampoco sería aplicable, ya que los artículos que la regulan establecen deducciones a la inversión, y la compensación del lucro cesante -como reiteradamente hemos señalado- no puede venir de la mano de la deducción por inversión.

Apoyamos la compensación del lucro cesante en el IRPF a través de la deducción establecida para el cálculo de la cuota diferencial, por varios motivos:

- 1) Se establecen en la Ley del impuesto, tanto para la maternidad como para la discapacidad, unas cantidades a tanto alzado, sin necesidad de exigirse el cálculo de situaciones concretas, de manera que los sistemas de cálculo del importe de la desgravación no son aquí necesarios.
- 2) En ningún caso la compensación viene asociada indefectiblemente a un gasto previo, ni se requiere la demostración de una inversión a realizar a nivel cuantitativo, antes bien, se dispone la aparición de una situación a compensar con independencia de otros factores.
- 3) El contenido material de la deducción (que en realidad es un crédito fiscal transmisible) está asociado a la configuración jurídico-profesional del sujeto pasivo, como ocurre con los responsables de explotaciones en los ENP. Por ejemplo, en los casos de familia numerosa se benefician de la deducción “los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad” y en el caso de la deducción por maternidad el sujeto beneficiario serán “las mujeres con hijos menores de tres años, (...) que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad”.
- 4) Las deducciones que se establecen en este apartado del impuesto se legitiman en base a la aparición sobrevenida de casos y situaciones

(maternidad, discapacidad, etc.), apreciándose una adecuada y loable sensibilidad a la hora de ser compensadas por el legislador.

En base a todo lo expuesto, como señalábamos anteriormente, proponemos que la inserción de la compensación del lucro cesante sea incluida en este apartado.

VIGÉSIMO PRIMERA: PROPONEMOS LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE A TRAVÉS DEL SISTEMA DE CRÉDITO FISCAL EN EL IRPF EN LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS

La LOFCA limita las competencias de las CCAA en el IRPF en el sentido de que éstas sólo podrán regular “las deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta”. Dicha disposición nos obligaría a compensar el lucro cesante en el sentido indirecto en el que actualmente se está realizando, es decir, a través de la deducción por inversiones. Ya hemos adelantado en otros apartados de esta tesis que la deducción por este concepto no se corresponde con los requisitos de un sistema eficaz y justo, ya que la compensación deberá ser independiente de una potencial inversión. Por este motivo apostamos por la aplicación de un sistema propio a través del uso del crédito fiscal americano.

Actualmente no existe una fórmula que -de manera generalizada- nos permita calcular exactamente la cuantía del lucro cesante que se produce en los espacios protegidos. Desde esta perspectiva, para el cálculo de la cuantía del crédito fiscal, o bien se realiza por parte de las CCAA una Ley que incluya todos los supuestos específicos y cuantías relacionadas como se ha hecho en el ámbito administrativo, o -por el contrario- deberá apostarse por una compensación a tanto alzado a modo de deducción en la cuota del impuesto. En cualquier caso, habría de establecerse como límite de la compensación el importe líquido de la cuota autonómica.

A la vista de lo expuesto, lo ideal sería la puesta en práctica de la primera opción, pero dado que no siempre se realizará la redacción legislativa pertinente, podrá utilizarse residualmente la segunda quedando asegurada –en todo caso- la compensación.

Apoyamos que el beneficiario posea amplias posibilidades de utilización del crédito, como ocurre en la legislación americana. En concreto apoyamos:

- A) Aplicar el crédito para compensar la obligación de impuestos de la CCAA, con un período de aplicación determinado.
- B) La posibilidad de transferir su crédito a otros contribuyentes y venderlo por dinero en efectivo.
- C) Recibir un reembolso en efectivo por parte del Estado en los años de superávit de presupuesto.

Unido a esto, habrán de establecerse algunos requisitos para que la compensación tributaria pueda establecerse con seguridad jurídica evitando la simulación por parte del potencial interesado. En este punto recogemos algunas ideas procedentes del derecho administrativo que nos parecen adecuadas al caso y que sintetizamos a continuación:

- 1) El crédito fiscal se aplicará siempre en relación con los usos permitidos en el suelo no urbanizable
- 2) La explotación a la que se aplique deberá estar activa por parte de su titular desde un tiempo determinado antes de la solicitud del crédito.
- 3) La compensación debe incluir cualquier uso (ganadero, silvícola, etc.) en un ENP, siempre que cumpla las características anteriores, con independencia de su denominación o cualidades propias.

- 4) En las cantidades a tanto alzado, la compensación exigirá un volumen de negocio mínimo.
- 5) El sujeto beneficiario debe ser el titular de la propiedad en el espacio natural protegido, pero puede residir en otra Comunidad Autónoma.
- 6) Para acceder a la deducción, el interesado no deberá pagar cantidad alguna.
- 7) El interesado comunicará a la Administración a la mayor brevedad, el abandono o cese total de la explotación a efectos de interrumpir los efectos del crédito.

VIGÉSIMO SEGUNDA: POR LO QUE SE REFIERE AL IMPUESTO DE SOCIEDADES, CREEMOS IMPORTANTE ESTABLECER ALGUNA FÓRMULA QUE INCENTIVE LA TRANSMISIÓN DE FINCAS EN BENEFICIO DE LA ADMINISTRACIÓN

Habría de buscarse un sistema que no se base en la realización de deducciones que pudieran considerarse de carácter ecológico y por lo tanto difícilmente encajables en la estructura de un tributo que ha decidido eliminar las mismas.

Traemos a colación la propuesta del grupo ERC en el Congreso, que proponía la modificación del IS, añadiendo un apartado 6 bis al artículo 28, con el siguiente texto:

"6 bis. "Tributarán al tipo del 0 por ciento las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública."

VIGÉSIMO TERCERA: EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, APOYAMOS PRIVILEGIAR LA CONTINUIDAD DE LA EXPLOTACIÓN EN LOS TÉRMINOS LLEVADOS A CABO POR EL CAUSANTE Y POR PRIVILEGIAR TAMBIÉN LA DONACIÓN DE UN TERRENO PROTEGIDO A UNA ENTIDAD PROTECTORA.

En nuestra opinión, debería incentivarse la adquisición de fincas en espacios naturales por parte de Entidades cualificadas de conservación de la naturaleza. Además, nos parece interesante que la persona que suceda al causante, pudiera beneficiarse de algún tipo de incentivo por continuar la actividad económica que se estaba desarrollando en el inmueble transmitido. Apoyamos una reducción del 95% del valor de lo transmitido sobre la base imponible, en aquellos supuestos en los que se transmita un terreno y los sucesores se comprometan a dicha continuidad por un número determinado de años.

Igual que sucede en la regulación del Patrimonio Histórico, en este impuesto también se debería poder pagar la cuota tributaria con la entrega de los bienes, en este caso, de consideración ambiental. Apoyamos una dación en pago de bienes ambientales.

También defendemos la utilización de incentivos para evitar el desmembramiento de la propiedad, tal como sugirió ERC en su Ley de compensación a propietarios de ENP. Dicha iniciativa se sustentaba en considerar "exentas de tributación las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos, con un instrumento de gestión aprobado por el órgano forestal competente y vigente, que no supongan división de la propiedad forestal transmitida y siempre que ésta permanezca indivisa por un plazo mínimo de diez años."

VIGÉSIMO CUARTA: EN CUANTO AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, APOYAMOS PRIVILEGIAR LA TRANSMISIÓN DEL DERECHO A UNA ENTIDAD CUALIFICADA COMO MÉTODO DE CONSERVACIÓN, ASÍ COMO A INCENTIVAR LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN LOS ENP

A nuestro modo de ver, este impuesto serviría como medio idóneo para incentivar la transmisión de derechos sobre fincas rústicas con valores naturales, transfiriendo los mismos a la administración o a otra entidad cualificada.

Por otro lado, apoyamos las iniciativas planteadas de consolidación del dominio llevadas a cabo por ERC en el Congreso, estableciendo que se privilegie "la transmisión onerosa de fincas de carácter forestal, ubicadas en espacios naturales protegidos, con un instrumento de gestión aprobado por el órgano forestal competente y vigente, con el fin de agrupar montes en una misma propiedad, siempre que ésta permanezca indivisa por un plazo mínimo de diez años."

En los casos de desmembración del dominio, apostamos por incentivar la transmisión a Entidades de conservación, y penalizar la transmisión de parte de la finca a terceros que no posean este propósito. El motivo es que el desmembramiento del dominio, a nuestro modo de ver, perjudica la interlocución de la administración con los administrados (que se multiplican en este caso) y origina un desgaste que en nada ayuda a la protección del terreno protegido, derivado sobre todo de la instalación de cercas, muros, etc. (cuando éstas acciones no estén prohibidas en los instrumentos de planeamiento).

VIGÉSIMO QUINTA: APOYAMOS UNA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Nos inclinamos directamente por establecer la exención dentro de los supuestos que se disponen en el apartado 1 del art. 62 del TRLHL, que incluye los montes vecinales en mano común y las especies de crecimiento lento. Precisamente el elemento compensador que el legislador estableció para beneficiar a propietarios de explotaciones madereras de especies de crecimiento lento (cuyo beneficio es indudable para el medio ambiente pero difícil de conseguir económicamente por el tiempo de crecimiento), parece el lugar adecuado para establecer la exención que proponemos.

En concreto, planteamos la inclusión de una nueva exención en el art. 62, que quedaría conformada en un nuevo apartado 1.h, de manera que pudieran beneficiarse de la exención “Los terrenos de titularidad privada enclavados en espacios naturales protegidos declarados como tal por la legislación vigente”.

Además, nos parecería adecuada la aportación de una parte de la doctrina, que apoyaría la posibilidad de que el cálculo del valor de los terrenos de los ENP para el IBI se basara en el análisis de los precios de mercado.

VIGÉSIMO SEXTA: PROPONEMOS LA INCLUSIÓN DE UNA BONIFICACIÓN POTESTATIVA EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Apoyamos una bonificación potestativa con base en el art. 103.2.a) TRLRHL “a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración”. Sin duda, esta bonificación legítima proponer un nuevo supuesto de desgravación. Apostamos por añadir un supuesto F) estableciendo una bonificación del 90% a favor de “las construcciones, instalaciones u obras

que se realicen en terrenos de titularidad privada enclavados en espacios naturales protegidos”.

VIGÉSIMO SÉPTIMA: PROPONEMOS UNA NUEVA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

En las exenciones establecidas en el artículo 93 TRLRHL, se establece un vínculo entre el “vehículo” y su “utilización”. El motivo de la exención en todos los casos es su utilidad pública, e –incluso- se establece un carácter compensatorio en base a circunstancias personales como en el caso de los vehículos de minusválidos. Esta realidad nos sirve para apoyar la inclusión un apartado h) en este impuesto, que quedaría redactado de la siguiente forma: Que darán exentos, “los vehículos cuya propiedad sea ostentada por el titular de una explotación económica en un espacio natural protegido, y cuyo uso esté afecto a dicha explotación”.

VIGÉSIMO OCTAVA: APOYAMOS UNA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO OCURRE CON LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

Sabemos que los terrenos utilizados para la actividad profesional quedarán exentos del IP siempre que la explotación de los mismos constituya la principal fuente de renta del propietario. Lo anterior no evita, por tanto, que propietarios de explotaciones en ENP que cuenten con negocios ocasionales, deban tributar por este impuesto a la luz de lo señalado, sin entrar ahora a valorar el volumen de negocio mínimo que se establece para la obligación de tributar.

Por este motivo, y dada la situación de desventaja que ya hemos estudiado de los bienes del Patrimonio histórico respecto a los bienes del Patrimonio natural, apoyamos incluir una exención en el IP en la línea de lo recogido en los apartados 1 y 2 del art. 4 de dicha Ley.

Esta nueva exención podría quedar redactada de la siguiente manera: “quedarán exentos los bienes inmuebles de naturaleza privada enclavados en espacios naturales protegidos, siempre que dichos espacios hayan sido declarados como tales por la legislación estatal o autonómica vigente”.

VIGÉSIMO NOVENA: EL IVA, COMO IMPUESTO ARMONIZADO, PERMITE POCO MARGEN DE MANIOBRA PARA EL ESTABLECIMIENTO DE PROPUESTAS DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA.

El establecimiento de incentivos en el IVA, presenta indudables problemas a tratarse este de un impuesto armonizado. No obstante, este tributo contempla un amplio catálogo de exenciones, así como tipos impositivos reducidos y súper reducidos. Desde esta perspectiva, el establecimiento de incentivos en esta materia podrá dirigirse por una doble vía: por una parte, la posibilidad de exencionar determinadas actividades o entregas de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad protectora, por otra, el establecimiento de determinados tipos reducidos o súper reducidos para la adquisición de bienes que tengan una especial aplicación en la actividad llevada a cabo en los ENP.

TRIGÉSIMA: APOYAMOS LA ARTICULACIÓN LEGISLATIVA DE LOS BENEFICIOS SEÑALADOS PARA LOS ENP, A TRAVÉS DE LA LEY 42/2007

Parece que lo más razonable sería incluir los beneficios fiscales referidos en la presente tesis, en la Ley 42/2007 como se ha hecho en el caso del Patrimonio Histórico en la correspondiente Ley. Quizá pudiera pensarse que la redacción de una Ley específica para la compensación del lucro cesante en los espacios naturales protegidos, contaría con mayor eficacia de cara a la sensibilización en este tema, cuestión esta en absoluto desdeñable.

Nuestra posición es que debe primar la unificación legislativa frente a la atomización en este sentido, ya que la unificación facilita la tarea investigadora y de conocimiento de la misma por parte de los obligados a su cumplimiento. Dicha unificación se ha realizado –reiteramos- con los incentivos en la Ley de Patrimonio Histórico.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR FERNÁNDEZ , S., "El principio de integración medioambiental dentro de la Unión Europea: la imbricación entre integración y desarrollo sostenible", *Papers*, Núm. 71, 2003.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE*, Núm. 71, 1981.

ALONSO GÓNZÁLEZ, L.M., "La conformación de los tributos ambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de los supuestos de derecho positivo", *Crónica Tributaria*, Núm. 212 , 2000.

ÁLVAREZ CARRENO, SM., "La custodia del territorio como instrumento complementario para la protección de los espacios naturales", *Revista Catalana de DRET Ambiental*. Vol. II Núm. 1, 2011.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla la Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, Junio 2008.

BAENA RUIZ, E., *Problemática general del derecho real de servidumbres*, Consejo General del poder Judicial, Madrid 1994.

BALSEIRO GARCÍA, G., "Fiscalidad común para sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes", *Impuestos*, Núm. 4, La Ley, 15 de febrero de 2012.

BANACLOCHE PÉREZ, J., Opinión, *Impuestos*, La Ley, 14 Nov. 2013.

BANACLOCHE PÉREZ, J., Opinión "El del IVA y (V)" *Impuestos*, la Ley, 2014.

BARREIRA LÓPEZ, A. (coord.), *Estudio jurídico sobre la custodia del territorio. Plataforma de Custodia del Territorio*, Fundación Biodiversidad 2010, Pág. 279. También recomendamos en este aspecto la obra de BASORA ROCA, X. Y SABATÉ Y ROTÉS, X., *Manual de introducción a una nueva estrategia participativa de conservación de la naturaleza y el paisaje*, Xarxa de Custòdia del Territori, 2006.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, en obra colectiva Ordenamiento Tributario Español: *Los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia 2015.

BIONDO BIONDI: *Las servidumbres. Traducción de la 2.ª edición y anotaciones al Derecho Civil Español Común y Foral*, traducción y comentarios DE GONZÁLEZ PORRAS, J.M. Editorial Comares, S. L., Granada, 2002.

BLAZQUEZ JIMÉNEZ, B., *Problemas civiles y fiscales en la venta y en la extinción del usufructo*. Conferencia pronunciada en el Colegio Notarial de Barcelona el 21 de marzo de 1946.

BLAZQUEZ, V. M., *La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M. (Coord), Cívitas 2012.

BORRERO MORO, C.: "La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario (II)", *Tribuna Fiscal*, Nº 270, Editorial CISS, Enero-Febrero

2014.

CALDERÓN PARTIER, C., "Las ayudas de Estado en la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros", *Crónica Tributaria*, Núm. 115, 2005.

CALVO SALINERO, R.; MORENO GONZÁLEZ, S.; PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la Renta de no Residentes y ayudas de Estado*, Thomson Reuters, Navarra, 2010.

CALVO VÉRGUEZ, J., "Las Tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones", *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, Marzo 2004.

CALVO VERGUEZ, J., "Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas", *Gaceta fiscal*, Núm. 307, 2011.

CÁRDENAS ORTIZ, R., *Las ayudas de Estado y el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Jurídica Núm. 3, 2003.

CARRERO FERNÁNDEZ, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*, Editorial fiscal CISS, Valencia, 2008.

CASADO AGUDO, D., *Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario, en Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

CASADO OLLERO, G., *Los Fines no fiscales de los tributos, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, IEF, Volumen. I, 1991.

CASAS AGUDO, D. Y ESPIGARES HUETE, J., "Precisiones en torno a la utilización de las garantías con cláusula de pago «a primer requerimiento» en el ámbito tributario" *Impuestos*, Núm. 1, la Ley, 2009.

CASTILLO DE LA TORRE, F., "La identificación del beneficiario de la ayuda: una panorámica jurisprudencial, *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 324, 2012.

CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, Thomson Reuters, 2003.

CAYÓN GALIARDO, A., *Los incentivos fiscales y su legitimación finalista*, Jornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago, Xunta de Galicia, 1994.

CHICO DE LA CÁMARA, "Límites a la Fiscalidad Ambiental a la Luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 237, 2004.

COLINVAUX, R., "Conservation Easements: Desing flaws, enforcement challenges and reform", *Utah Environmental law review*, 2013.

COLINVAUX, R., *Symposium, Perpetual Conservation Easements: What Have We Learned and Where Should We Go From Here?*, hosted by the University of Utah S.J. Quinney College of Law. 2013.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "Las deducciones a favor de la madre trabajadora en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Impuestos*, Núm. 6, La Ley, 2013.

DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA, J., La Ley General de Subvenciones: una aproximación a su alcance como legislación básica". *Presupuesto y Gasto Público*, Núm. 36, IEF, 2004.

DÓRS, A., y BONET CORREA, J., "El problema de la división del usufructo", *Anuario de Derecho Civil*, Instituto nacional de estudios jurídicos, Madrid 1952.

ENCINAS BLANCO, O., "Pago por servicios ambientales (PSA), su potencialidad en Venezuela", *Revista Forestal Venezolana*, Año XLIII, Volumen 53(1) enero-junio, 2009.

ESEVERRI MARTÍNEZ, I, .E., "Aspectos litigiosos del sistema tributario local", *Revista tributos Locales*, Núm. 117, septiembre-octubre 2014.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La jurisprudencia del tribunal constitucional en materia de tributación medioambiental*, en BECKER, F., CAZORLA, L.M Y MARTÍNEZ SIMANCAS, J (Dir). *Tratado de Tributación Medioambiental*, I, Thomson Aranzadi-Iberdrola, Cizur Menor, 2008.

FALCÓN Y TELLA, R: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, 4ª Edición, Madrid 2015.

FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional*, en ESTEVE PARDO, J. (Coord.), *Derecho del medio ambiente y de la Administración Local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R., "Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas". *Papeles de economía española*, Núm. 83, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R., *Régimen fiscal de la concesión de obra pública*, *Manuales profesionales fiscal*, Marcial Pons, Madrid 2006.

FERNÁNDEZ LOPEZ, R.I. "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *Crónica Tributaria*, Núm. 95, 2000.

FERNÁNDEZ-CASTANY, M., *El aprovechamiento turístico de los espacios naturales protegidos*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 2005.

FERREIRO LAPATZA, J.J., "Apología contracorriente de la estimación objetiva", *Crónica Tributaria*, Núm. 116, 2005.

GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *Impuesto de la renta de las personas físicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GALAPERO FLORES, R., "Rectificación de las autoliquidaciones tributarias", *Impuestos*, Núm. 8, la Ley, 2014.

MULERIRO PARADA, L.M., *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

GARCÍA CARRETERO, B., *El Impuesto de Sociedades*, en obra colectiva dirigida por DE LA PEÑA, G., FALCÓN Y TELLÁ, R. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Sistema fiscal español*, Iustel, 6ª edición, 2015.

GARCÍA CARRETERO, B., "La consolidada doctrina del TJCE en torno a la interpretación de las exenciones", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 292, 2009.

GARCÍA CARRERA, J., *Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios económicos, Madrid, 1984.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural", *Revista española de Derecho administrativo*, Núm. 39, 1983.

GARCÍA DE PABLOS, J., "Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las libertades comunitarias," *Revista técnica tributaria*, Núm. 93, abril-junio, 2011.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., "Las ayudas de Estado de las Diputaciones Forales Vascas como posibles ayudas de Estado, comentario de la Sentencia de STJUE de 2011", *Tribuna Fiscal*, Núm. 253, 2011.

GARCÍA FERNÁNDEZ-VELILLA, S., *Mecanismos financieros innovadores para la conservación de la biodiversidad*, FUNGOBE, EUROPARC-España, 2010.

GARCÍA GIJO, L., "Las ayudas de Estado", *Dereito*, Vol.21, Núm.2, 2012.

GARCÍA FRESNEDA GEA, F., "El IAE y el principio de capacidad económica", *Revista española de Derecho financiero*, Núm. 105, 2000.

GARCÍA HERRERA BLANCO, C. y GARCÍA CARRETERO, B., *Impuesto de Sociedades*, en la obra colectiva *Sistema fiscal español*, coordinada por Del LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R. Y MARTÍNEZ LAGO, M.A., Iustel sexta edición, Madrid, 2015.

GARCÍA MARTÍN, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las actividades agrarias*, Monografías del Impuesto sobre el Valor Añadido, centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 1985.

GARCÍA NOVOA, C., *Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica*, Marcial Pons, Barcelona 2008.

GARCÍA URETA, A., *Espacios naturales protegidos. Cuestiones jurídicas en la Ley 4/1989 ,de 27 de marzo*. IVAP, Oñati, 1998.

GIANNINI A. D., *Instituzioni di Diritoto Púbblico*, Giufré, Milano, 1972.

GIL CARCÍA, E., "Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética", *Impuestos*, Núm. 1, La Ley, 2014.

GONZÁLEZ PÁRAMO J. M., *Armonización y competencia fiscal en Europa. Nuevas Fronteras de la Política Económica*, CREI, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, 2000.

GRAU RUIZ, M.A., "La armonización fiscal: límites y alternativas", *Impuestos*, Núm. 10, Mayo 2002.

GREIMER, T., *Pagos por Servicios Ambientales" Marcos Jurídicos e Institucionales*, UICN Serie de Política y Derecho Ambiental, Núm.78.

GUERNICA MARTÍN, JF., "La prueba del lucro cesante", *Revista de Responsabilidad Civil y Seguro*, (formato electrónico).

HALPERIN, D., "Incentives for conservation easements: the charitable deduction or a better way", *Law and contemporary problems*, Vol. 74 , 2011.

HERRERA MOLINA, P.M, *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis de Derecho Español a la Luz del Ordenamiento Alemán)*, Marcial Pons, 1998.

HERRERA MOLINA, P.M, "Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 193, Febrero 2001.

HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, 2000.

HERRERA MOLINA, P.M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)", *Legislación y Jurisprudencia*, año 12, Núm. 2, 1996.

HERRERA MOLINA, P.M, *La Exención Tributaria*, Colex, 1990

HERRERA MOLINA, P.M., *Los Tributos Ecológicos como recurso financiero local*, en Obra Colectiva Hacienda y Finanzas Municipales , RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, J. y COMAR SÁNCHEZ, J.I, Serie Monografías Jurídicas, Marcial Pons, 2001.

HINOJOSA TORRALVO, J.J., *El Fraude fiscal: una lucha de contrastes*, en la obra dirigida por este autor: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, 2012.

HINOJOSA TORRALVO, J.J, "La tributación de los incrementos de valor de los terrenos en Europa (II), Criterios de sujeción y cuantificación. *Crónica tributaria*, Núm. 69, 2004.

IRANZO PÉREZ-DUQUE, J.M, "Aplicación del sistema de módulos a actividades agrícolas, forestales y ganaderas, una propuesta", *Crónica Tributaria*, Núm. 64, 1992.

IZARD ANAYA, B., *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el RD Leg. 2/2004 y demás normas de aplicación*, Aranzadi, 2006.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "La tributación medioambiental en Aragón", *Noticias de la Unión Europea*, Año XXV, Nº 289, Wolters Kluwer , 2009.

JIMÉNEZ LOZANO, J. M., *Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas el caso del águila imperial*,

Documentos Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Núm. 15, 2010.

JUAN LOZANO, A. M., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico financieros*. Instituto de Estudios Fiscales, Estudios jurídicos, Madrid, 2006.

LABANDEIRA, X., "Impuestos y medio ambiente", *Revista economistas*, Marzo 2000, Núm. 84.

LAGO MONTERO, J.M., "Adecuación del RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprobaron las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas a la Ley 39/1988, de 28 de septiembre, reguladora de las haciendas locales. Comentario a la sentencia del TS de 2 de julio de 1992", *Jurisprudencia tributaria*, Núm. 5, 1993.

LANZIANO, W. *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1979.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., "Algunas consideraciones sobre recargos y tributos propios en la financiación autonómica", *Revista valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, Núm. 33, 1998.

LÓPEZ ESPADAFOR, C., "la bonificación en el Impuesto de Actividades económicas para las Entidades con rentas negativas", *Tributos locales*, Núm. 67, enero-marzo 2007.

LÓPEZ RAMÓN, F., "El Régimen de las indemnizaciones por las privaciones singulares derivadas de la legislación de conservación de la biodiversidad",

Actualidad Jurídica Ambiental, 28 de junio de 2009.

LÓPEZ RAMÓN, F., *Fuentes del régimen jurídico de los espacios naturales protegidos. Gestión de espacios naturales. La demanda de servicios recreativos*, Mc. Graw Hill, Madrid, 1996.

LOZANO SERRANO, C., "La capacidad económica en las tasas", *Revista española de Derecho financiero*, Núm. 153, 2012.

MANZANO SILVA, M.E: "la autonomía tributaria de las regiones italianas", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, enero-febrero de 2008.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Instituto Pascual Madoz del territorio, urbanismo y medio ambiente, Editorial Colex, Madrid 2001.

MARTÍN GARCÍA, M., "Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España", *Revista española de de estudios agrosociales y pesqueros*, Núm. 188, 2000.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 324, 2012.

MARTÍNEZ DE PISÓN, J.A, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc.Graw Hill/Interamericana de España, . Madrid, 1999.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La tasa por utilización o aprovechamiento

especial del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia (I)", *Impuestos*, Núm. 19, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 15 Oct. La Ley, 2011.

MARTÍNEZ LOZANO, J.M: "Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero", *Cuadernos de Formación*, Colaboración 37/10. Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2010.

MARTINEZ LOZANO, J.M., " La fiscalidad desde el punto de vista de la normativa medioambiental (1)", *Tribuna Fiscal*, Núm. 240, CISS, Octubre 2010.

MARTÍNEZ LOZANO, J.M., *Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de especies protegidas: el caso del águila imperial*, IEF, Doc. Núm. 15, 2010.

MARTÍNEZ SANZ, F., PETIT LAVALL, M. V., PÜTZ A., SALES PALLARÉS, L., *Aspectos jurídicos y económicos del transporte*, publicaciones de la Universitat Jaume I, 2007.

MAYRAND, K., Y PAQUIN, M., *Pago por servicios ambientales: Estudio y evaluación de esquemas vigentes. Informe presentado por Unisféra International Centre*, Comisión para la Cooperación Ambiental (CCA), Montreal, septiembre de 2004.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación*, en BECKER, F., CAZORLA, L.M Y MARTÍNEZ SIMANCAS, J (Dir). *Tratado de Tributación Medioambiental*, I, Thomson Aranzadi-Iberdrola, Cizur Menor, 2008.

MIR DE LA FUENTE, T., "Transmisión de la nuda propiedad y usufructos desmembrados en los impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales", *Crónica Tributaria*, Núm. 24, 1978.

MORENO DÍAZ, ML., *Pago por Servicios Ambientales, la experiencia de Costa Rica, Economía de Recursos Naturales*, Presentado al Instituto Nacional de Biodiversidad de Costa Rica INBIO (no publicado).

MORENO QUIRÓS, J.A., "La tributación con fines predominantemente extrafiscales: La Fiscalidad Ecológica Regional (aproximación a sus principios)", *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, Núm. 30, 2002.

MORIES JIMÉNEZ, M.T., "La esperada inconstitucionalidad de la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Reflexiones en torno a la STC 194/2000, de 19 de julio, *Quincena Fiscal*, Núm. 13, Julio 2001.

MORIES JIMÉNEZ, M.T. y CASANA MERINO, F., *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

ORDOÑEZ SOLÍS, D., *Daños antitrust, Derecho europeo de la competencia y jueces: acciones públicas y privadas en aplicación de los artículos 101, 102 y 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por los jueces nacionales*, Consejo general del Poder judicial, escuela judicial, curso impartido en Barcelona los días 20, 21 y 22 de junio de 2012.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., "País Vasco: Ayudas de Estado y cuestión prejudicial (1)", *Revista de Derecho de la Competencia y la Distribución*, Núm. 9, La Ley, 2009.

ORÓN MORATAL, G., "¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación (1)". *Tribuna Fiscal*, Núm. 258, Editorial CISS, 2012.

ORTEGA ÁLVAREZ, L., "El medio ambiente y los nuevos estatutos de autonomía", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, junio de 2008.

ORTÍZ BLANCO, L Y LEÓN JIMÉNEZ, R., *Derecho de la competencia Europeo y Español : Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de Estado en relación con las medidas fiscales*, Dykinson, 2003.

ORTIZ DÍAZ, E., *Unidad y Coordinación de la Administración periférica de España*. Colección Estudios, Núm. 11 Ministerio de Gobernación. Madrid 1969.

OSTERLING PARODI, F., *Compendio de Derecho de las Obligaciones*, Palestra, Lima 2008 pág. 211.
<http://www.monografias.com/trabajos89/obligaciones-no-hacer/obligaciones-no-acer2.shtml#ixzz3lG0UjxT7>.

PALLARÉS MORENO. M., *Ayudas Estatales a los Municipios*, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1970.

PARKER, D., "Land Trusts and the Choice to Conserve Land with Full Ownership or Conservation Easements", *Natural Resources journal* , Vol. 44.

PÉRAIRE SORIANO, J. M., "El crédito fiscal por inversiones y por creación de empleo", *Crónica Tributaria*, Núm. 40, 1982.

PÉREZ BERNABEU, B., "El Criterio de la Selectividad de Facto de las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales", *Crónica Tributaria*, Núm. 138, 2011.

PÉREZ BERNABEU, B., "El requisito de la selectividad en las ayudas del Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes", *Información fiscal*, Núm. 95, 2009.

PIERNAS LÓPEZ, J.J., "Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja competitiva en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 324, 2012.

PLATT, R.H., "The open space decisión process: spatial allocation of cost and beneficts", *the University Chicago Department of Geography research paper*, Núm. 40, 1972.

PORTILLO NAVARRO, M. J., "Análisis del IBI a través de los principales elementos configuradotes del tributo. Situación actual y propuestas de reforma", *Tributos locales*, diciembre 2010- enero 2011.

PORTUGUÉS CARRILLO, C Y YANES SANTANA, E., "la inserción de la zec en la normativa comunitaria sobre ayudas de estado de finalidad regional", en *Hacienda Canaria*, Núm. 18, 2006.

PORTUGUÉS CARRILLO, C., "El criterio de selectividad en las ayudas fiscales

regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el régimen fiscal de las Islas Azores y su relevancia para el régimen económico-fiscal de canarias", *Hacienda Canaria*, Núm. 17, 2006.

PUEBLA AGRAMUNT, N., Los tributos con fines no fiscales, *Estudios Financieros* Núm. Núm. 183.

PUIG VENTOSA, I., *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*, informe ha sido realizado por ENT Environment and Management para la Fundación Fórum Ambiental, Fundación Forum Ambiental 2014.

PUIG VENTOSA, I., "La ambientalización de las ordenanzas fiscales", *Crónica Tributaria*, Núm. 127, 2008.

QUINTANA LOPEZ, Las repercusión de las actividades mineras en el medio ambiente.: su tratamiento jurídico, Tirant lo Blanch , Madrid, 1987.

QUIRÓS ROLDÁN, A y VÍLCHEZ PARDO, J., *Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Comares, Granada 1998.

ROBLES DÍAZ, JC, "El Lucro Cesante I" I, *Revista Miramar*, Marzo-Abril 2008.

ROCA FERNÁNDEZ-CASTANY, M, *El aprovechamiento turístico de los espacios naturales protegidos*, 1ª Edición, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla 2004.

RODRÍGUEZ FERREIRO, M., *Manual de uso para la desgravación fiscal, Guía práctica para la obtención de beneficios fiscales*, Veritas, 1991.

RODRIGUEZ MUÑOZ, J.M., "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva LGT," *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, marzo 2004.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D., "Mitigación de los impactos del turismo en los ENP y mejora de su financiación a través de medidas económicas: el caso de la Comunidad de Madrid", *Boletín de la A.G.E.*, Núm. 50, 2009.

ROMERO JORDÁN, D., *Crédito Fiscal a la Inversión en el Impuesto de Sociedades y la neutralidad impositiva*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 1, 1998.

ROMERO JORDÁN, D., Y RUIZ HUERTA CARBONELL, J., "Crédito fiscal, costes financieros e inversión empresarial: evidencia para España con un panel de microdatos tributarios", *Revista de Hacienda Pública Española*, 158-3, 2001.

ROSA, H., *Payment for Environmental Services and Rural Communities: Lessons from The americas*, ThePhilippines: International Conference on Natural Assets, Political Economy Research Institute and Centrefor Science and the Environment, Tagaytay City.

ROSEMBUJ, T., "Tributos Ecológicos en el Ámbito municipal", *Impuestos*, La Ley, 1996.

ROZAS VALDÉS, J. A., *Haciendas locales y Medio Ambiente*, el trabajo citado

se entregó como documentación de la conferencia impartida en el ámbito de los tributos ecológicos locales, Madrid, 9 de octubre de 1996.

RUIZ DE LA TORRE, J., *Criterios de prioridad para la selección de espacios naturales protegidos. Planificación y gestión de espacios naturales protegidos*. Fundación Conde del Valle de Salazar, 1996, Madrid.

RUIZ-RICO RUIZ, J. M., La propiedad privada en los espacios naturales protegidos, en J.M. RUIZ-RICO RUIZ y otros (coordinadores), *Estudios de Derecho ambiental*, Valencia, Tirant lo Blanch.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *La contribución territorial urbana, trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.

SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M., La Fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones, en obra colectiva RUIZ GARIJO, M (Coord.), Cívitas, 2012.

SARTORIO ALBALAT, S., *Sistema fiscal y espacios naturales protegidos*. En la obra colectiva coordinada por ESTEVE PARDO, J., *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Cívitas , España 1996.

SAZ SALAZAR, S. PÉREZ Y PÉREZ , L y BARREIRO URLE, J., "Valoración Contingente y protección de espacios naturales", *Revista valenciana d'estudis autonòmics*, Núm. nº 23, segundo trimestre de 1998.

SEBASTIÁN LORENTE, J., "Las tasas medioambientales de la comunidad autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales". *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 289, febrero de

2009.

SERRANO ANTÓN, F., *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, Fiscalidad Ambiental, Obra colectiva, Cedecs, SR., Barcelona, 1998.

SOLER BELDA, R., "El impuesto Justo y el IVA", *Impuestos*, Nº 13-14, La Ley, Julio 2012.

SOLER, J., *Los espacios naturales. Manual de ciencia del paisaje*. Masson, Barcelona 1992.

SUNDBERG, J., "Incentivos fiscales para la preservación del espacio abierto", *Lincoln institute of land policy*, lind lines, octubre de 2013.

The Ecological Gifts program, Donation and Income Tax Scenarios, Environnement Canadá, 2013. (en la obra no se señala autor).

TOLÓN BECERRA, A.; RAMÍREZ, M^a.D., *El Parque Natural de Sierra María Los Vélez, bases para un Desarrollo Sostenible*. Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 2002.

TOLÓN BECERRA, A y LASTRA BRAVO, J, "Los espacios naturales protegidos. Concepto, evolución y situación actual en España", *Revista Electrónica de Medio Ambiente UCM*. (Formato electrónico).

TROITIÑO PULIDO, S. *Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación en la gestión de los espacios*

naturales protegidos. Ponencia realizada para la Asociación Interprofesional de Ordenación del Territorio, Grupo 7 "Desarrollo y Cohesión social, territorial urbana en la ordenación del territorio".

UNGER, J., *Legal Aspects of Conservation Easements*, Environmental Law Centre, www.elc.ab.ca.

VAQUERA GARCÍA, A., "La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, 2006.

VILLALVILLA, H., "Usos de los caminos públicos", *Revista El Ecologista*, Núm. 52, Primavera 2007, <http://www.ecologistasenaccion.org/>.

VILLAR EZCURRA, M., "la armonización fiscal prevista en el Derecho comunitario", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, Vol. 49, Núm. 252, 1999.

WILLIAM, W., *Legal Considerations Regarding Amendment to Conservation Easements*, Prepared by the Conservation Law Clinic, Indiana University School of Law, 2007.

WUNDER, S., WERTZ, S., Y MORENO SÁNCHEZ, R., "Pago por servicios ambientales, una nueva forma de conservar la biodiversidad". *Gaceta ecológica*, Núm. especial 84-85, Instituto Nacional de Ecología, México, 2007.

YZQUIERDO TOLSADA, M., *Sistema de responsabilidad civil contractual y extracontractual*, Dykinson, 2001.

ZÁRATE MARCO, A., *Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo*, Instituto Estudios Fiscales, documentos, Nº 1, 2003.

ZORZONA PÉREZ, J., "El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: Finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las CCAA", *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 281, junio 2008.

ZWEIBEL, E., and COOPER, K., "Charitable Gifts of Conservation Easements: Lessons from the US Experience in Enhancing the Tax Incentive", *canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, Vol. 58, Núm. 1, 2010.